دليل

استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المجلد الأول - المفاهيم الأساسية

الطبعة الثالثة





لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة
الإتحاد الدولي للمحاسبين
٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق الرابع عشر
نيويورك، نيويورك ١٠٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

أعدت لجنة الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل التطبيق هذا. وتُمثل اللجنة مصالح المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم والمحاسبين المهنيين الآخرين الذين يقدمون خدمات للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

يمكن تحميل هذه الطبعة مجاناً من قسم المطبوعات والمصادر المتاحة في الموقع الإلكتروني التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين: ifac.org/publications. يتم نشر النص المُعتمد باللغة الإنجليزية.

يهدف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على الصعيد العالمي، والمساهمة في تنمية الإقتصادات الدولية القوية، وذلك من خلال إنشاء وتشجيع الإنضمام للمعايير المهنة عالية الجودة، وتعزيز التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة، لأن الخبرة المهنية أكثر أهمية.

لمزيد من المعلومات يرجى مراسلة البريد الإلكتروني التالي: paulthompson@ifac.org

العنوان الأصلي – لدليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم – المفاهيم الأساسية ٢٠١١، الطبعة الثالثة ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥٥-٠٩٩-١

" *Guide to Using ISAs in the Audits of small- and Medium-Sized Entities, Third Edition-Volume 1- Core Concepts 2011*" – ISBN 978-1-60815-099-1

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠١٢/٩/٣٣٤١

ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥٥-٠٩٩-١

المحتويات

المحتويات

مقدمة

مرحبا بكم في الطبعة الثالثة من دليل لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين حول إستخدام *معايير التدقيق الدولية لتدقيق* حسابات *المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم*.

في هذه الطبعة استغللنا الفرصة لصقل بعض المحتوى التقني وإدخال بعض تحسينات العرض الطفيفة. وإذ نضع في اعتبارنا أن العديد من المستخدمين هم في طور ترجمة الدليل، فقد سعينا بقدر الإمكان لإبقاء المراجعات في هذه الطبعة بحدها الأدنى.

وقد صدر هذا الدليل الذي وضعه المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) لأول مرة في عام ٢٠٠٧، ويهدف إلى تمكين الممارسين من تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية (ISAS) عبر الشرح والأمثلة التوضيحية. ويوفر الدليل منهجية للتطبيق العملي للتدقيق قد يستخدمها الممارسين عند اضطلاعهم بتدقيق مبني على المخاطر لواحدة من المنشآت الصغيرة أو المتوسطة الحجم.

ومن شأن هذا الدليل في نهاية المطاف أن يساعد الممارسين على إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة تٌمكنهم من خدمة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل أفضل، وبالتالي خدمة المصلحة العامة على نطاق أوسع.

ويوفر الدليل توجيهات غير إجبارية تتعلق بتطبيق معايير التدقيق الدولية. ولا ينبغي إستخدامها كبديل عن قراءة معايير التدقيق الدولية، وإنما كاستكمال لدعم التنفيذ المتسق لهذه المعايير في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ولا يتناول الدليل جميع جوانب معايير التدقيق الدولية، كما لا ينبغي إستخدامه لأغراض تحديد الامتثال لمعايير التدقيق الدولية أو إثباتها.

وبهدف مساعدة الهيئات الأعضاء في تحقيق الإستفادة القصوى من هذا الدليل والمنشورات الأخرى المرادفة على حد سواءً، مثل دليل *رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة*، تعمل لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على وضع دليل مرافق، جنباً إلى جنب مع مواد إضافية مصممة لدعم إستخدام الأدلة للأغراض التعليمية والتدريبية. وسوف يتضمن الدليل المرافق اقتراحات حول كيفية جعل الهيئات والشركات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين تحقق الإستفادة القصوى من هذه الأدلة لتتناسب مع احتياجاتها الخاصة ونطاق اختصاصاتها.

وأخيراً، فإننا نرحب بزيارة القراء لصفحات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين www.ifac.org/SMP ، وذلك لمزيد من التفاصيل حول عمل اللجنة والحصول على مجموعة واسعة من المطبوعات والموارد المجانية الإضافية.

سيلفي فوغل

رئيس لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، الإتحاد الدولي للمحاسبين

نوفمبر ٢٠١١

طلب الحصول على تعليقات

هذه هي الطبعة الثالثة من الدليل. وفي حين أننا نعتبر هذا الدليل مفيداً وذو جودة عالية، فإننا نعتبره قابل للتحسين. ونحن ملتزمون بتحديث هذا الدليل على أساس منتظم لضمان أن يعكس المعايير الحالية ويكون مفيداً بقدر الإمكان.

كما نرحب بالتعليقات من واضعي المعايير الوطنية، والهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين والممارسين وغيرهم. ونرحب بالأخص بوجهات النظر حول المسائل التالية:-

١. كيف تستخدمون هذا الدليل؟ فعلى سبيل المثال، هل تستخدمونه كأساس للتدريب و/ أو كدليل مرجعي عملي، أم بطريقة أخرى؟
٢. هل تعتبرون هذا الدليل مصمم بما فيه الكفاية للتدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
٣. هل تجدون سهولة في التنقل في الدليل؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يمكنكم اقتراح آلية لتحسين ذلك؟
٤. ما هي الطرق الأخرى باعتقادكم لجعل الدليل أكثر فائدة؟
٥. هل أنت على علم بأي منتجات كمواد تدريبية ونماذج وقوائم مراجعة وبرامج تم وضعها استنادا إلى هذا الدليل؟ إذا كان الأمر كذلك، يرجى تقديم تفاصيل.

يرجى تقديم تعليقاتكم لنائب المدير بول ثومبسون على:-

البريد الإلكتروني: paulthompson@ifac.org
فاكس: +١٢١٢٢٨٦٩٥٧٠
البريد: لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة
الإتحاد الدولي للمحاسبين
٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق الرابع عشر
نيويورك، نيويورك ١٠٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

إخلاء مسؤولية

تم تصميم هذا الدليل لمساعدة الممارسين على تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAS) عند تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ولا يُقصد به أن يكون بديلاً عن معايير التدقيق الدولية نفسها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي على الممارس الإستفادة من هذا الدليل في ضوء تقديره المهني والوقائع والظروف التي تنطوي عليها كل عملية تدقيق. ولا يتحمل الإتحاد الدولي للمحاسبين أي مسؤولية أو تبعات قد تحدث، مباشرةً أو غير مباشرةً، نتيجة لإستخدام وتطبيق هذا الدليل.

١. كيفية إستخدام الدليل

الغرض من هذا الدليل هو توفير الإرشاد العملي لممارسي عمليات التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومع ذلك، لا ينبغي إستخدام أي مواد في الدليل لتكون بديلاً عن:-

- **قراءة معايير التدقيق الدولية وفهمها**

يفترض أن الممارسين قد قرءوا نص معايير التدقيق الدولية الواردة في *كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، والتي يمكن تحميلها مجانا من على الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين للمطبوعات والموارد: www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a وينص معيار التدقيق الدولي (٢٠٠: الفقرة ١٩) على أن يكون لدى مدقق الحسابات فهم لكامل نص معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك تطبيقاته والمواد التفسيرية الأخرى، وذلك لفهم أهدافه وتطبيق متطلباتها بشكل صحيح.

ويمكن الحصول على معايير التدقيق الدولية والأسئلة الشائعة ومواد الدعم الأخرى من مركز التوضيح على العنوان التالي: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **إستخدام التقدير المهني**

من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية على نحو فعال، يلزم إستخدام التقدير المهني المبني على وقائع وظروف معينة في الشركة وفي كل عملية معينة.

وفي حين من المتوقع أن تكون ممارسات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم خاصة بمجموعة مستخدمين، فإن هذا الدليل يهدف إلى مساعدة جميع الممارسين على تنفيذ معايير التدقيق الدولية في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ويمكن إستخدام هذا الدليل لـ:-

- تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- وضع دليل للموظفين (مدعم حسب اللازم لتلبية الاحتياجات المحلية والإجراء الخاص بشركة ما) ليجري إستخدامه كمرجع يومي، وكأساس للدورات التدريبية والدراسة الفردية والمناقشة؛ و
- المساعدة على ضمان اعتماد الموظفين لنهج متسق في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها.

ويشير هذا الدليل في كثير من الأحيان إلى فريق التدقيق، وهو ما يعني ضمنا أن أكثر من مدقق يشارك في عملية التدقيق. ومع ذلك، فإن نفس المبادئ العامة تنطبق أيضا على عمليات التدقيق التي يجريها شخص واحد فقط (الممارس).

١. ١ *إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار الدليل*

يشجع الإتحاد الدولي للمحاسبين ويعمل على تسهيل إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار مطبوعاته. وعلى الأطراف الراغبة إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار هذا الدليل مراسلة البريد الإلكتروني التالي: permissions@ifac.org.

٢ . ١ محتوى وترتيب الفصل

عوضاً عن مجرد تلخيص كل معيار تدقيق دولي على حده، تم ترتيب هذا الدليل في مجلدين على النحو التالي:-

- المجلد ١- المفاهيم الأساسية
- المجلد ٢- إرشادات عملية

يقدم المجلد ١ من الدليل نظرة عامة حول مجمل عملية التدقيق ومناقشة لمفاهيم التدقيق الرئيسية كالأهمية النسبية والتأكيدات والرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر واستخدام المزيد من إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيّمة. ويتضمن كذلك ملخص حول متطلبات معايير التدقيق الدولية فيما يخص:-

- جوانب محددة مثل التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة والمنشأة المستمرة وغيرها؛
- متطلبات التوثيق؛ و
- تشكيل رأي حول البيانات المالية.

ويركّز المجلد ٢ من الدليل على كيفية تطبيق المفاهيم المبيّنة في المجلد ١، وهو يتبع المراحل النموذجية المتعلقة بأداء التدقيق، بما في ذلك قبول العميل والتخطيط وتقييم المخاطر ومن ثم الاستجابة لها وتقييم أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وتشكيل رأي مناسب حول التدقيق.

موجز عن الترتيب

تم ترتيب الفصول في كلا المجلدين من هذا الدليل على الشكل التالي:-

- **عنوان الفصل**
- **مقتطفات- مخطط عملية التدقيق**

  تضم معظم الفصول مقتطفات من مخطط عملية التدقيق (إن وجد)، وذلك لتسليط الضوء على أنشطة معينة جرى تناولها في ذلك الفصل.
- **محتوى الفصل**

  يرسم هذه الجزء الخطوط العريضة للمحتوى والغرض من الفصل.
- **معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة**

  تبدأ معظم فصول هذا الدليل بمقتطفات من معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بمحتوى الفصل. وتتضمن هذه المقتطفات المتطلبات ذات العلاقة، وفي بعض الحالات، الأهداف (التي يتم تسليط الضوء عليها في بعض الأحيان بشكل منفصل إذا كان الفصل يركز في المقام الأول على معيار تدقيق دولي معين)، وتعريفات محددة ومواد تطبيقية. وليس المقصود من إدراج هذه المقتطفات أنه ليس هناك حاجة للنظر في المواد الأخرى في معيار التدقيق الدولي التي لم يرد ذكرها على وجه التحديد، أو معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة. وتستند المقتطفات في الدليل على التقدير الشخصي للمؤلفين بشأن ما هو ذو علاقة بمحتوى كل فصل. وعلى سبيل المثال، تنطبق معايير التدقيق الدولية ٢٠٠ و٢٢٠ و٣٠٠ على كامل عملية التدقيق، إلا أن تناولها على وجه التحديد تم في فصل واحد أو فصلين.
- **نبذة عامة ومواد الفصل**

  توفر النبذة العامة في كل فصل ما يلي:-
  - مقتطفات من معايير التدقيق الدولية المطبقة؛ و
  - نبذة عامة حول ما يتناوله الفصل.

ويلي النبذة العامة مناقشة أكثر تفصيلاً للموضوع، وإرشاد/ منهجية خطوة بخطوة حول كيفية تنفيذ معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة. وهذا قد يشمل بعض الإشارات العابرة إلى معايير التدقيق الدولية المطبقة. وفي حين أن الدليل يركز حصراً على معايير التدقيق الدولية (بخلاف سلسلة ٨٠٠) التي تنطبق على تدقيق المعلومات المالية التاريخية، فإن هناك إشارة أيضاً إلى قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس

معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، والمعيار الدولي لرقابة الجودة١ (ISQC1) *رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

- **نقاط للتأمل**

تم تضمين عدد من النقاط للتأمل في جميع أنحاء الدليل. وتوفر نقاط التأمل هذه إرشادات عملية حول مواضيع التدقيق التي يمكن أن يتم المرور عليها مر الكرام بسهولة، أو حيث يواجه الممارسين صعوبة في فهم مفاهيم معينة أو تطبيقها.

- **دراسات حالة توضيحية**

لتوضيح كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية من الناحية العملية، يضم المجلد ٢ من الدليل اثنتين من دراسات الحالة. وفي نهاية العديد من فصول المجلد ٢ تتم مناقشة منهجين من المنهجيات الممكنة لتوثيق تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي. يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ٢ من هذا الدليل للتفاصيل المتعلقة بدراسات الحالة.

والغرض من دراسات الحالة والوثائق المقدمة هو توضيحي محض. وتمثل الوثائق المقدمة مقتطف صغير من ملف تدقيق نموذجي، كما أنها تحدد طريقة واحدة فقط للامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولا تمثل البيانات والتحليلات والتعليقات الواردة سوى بعضاً من الظروف والاعتبارات التي سيحتاج المدقق إلى تناولها في عملية تدقيق معينة. وكما هو الحال دائما، يجب على المدقق ممارسة التقدير المهني.

وتستند دراسة الحالة الأولى إلى كيان وهمي يدعى (ديفتا للأثاث). وهو عبارة عن منشأة محليه لتصنيع الأثاث مملوكة لعائلة، مع موظفين بدوام كامل يبلغ عددهم ١٥ موظف. ولدى المنشأة هيكلية حوكمة بسيطة ومستويات إدارية قليلة وتخليص معاملات مباشرة، في حين يستخدم المحاسب مجموعة من البرامج القياسية الجاهزة للإستخدام. أما دراسة الحالة الثانية فتستند إلى كيان وهمي آخر يدعى (كومار وشركاه)، وهو عبارة عن منشأة صغيرة الحجم، مع موظفين أثنين بدوام كامل إضافة لصاحب العمل ومحاسب بدوام جزئي.

المطبوعات الأخرى للإتحاد الدولي للمحاسبين

يمكن قراءة هذا الدليل أيضا بالتزامن مع دليل رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة، والذي يمكن تحميله مجانا من الموقع الإلكتروني لمطبوعات وموارد الإتحاد الدولي للمحاسبين:
http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides

١ .٣ قائمة المصطلحات

يستخدم هذا الدليل العديد من المصطلحات على النحو المحدد في *قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين* وقائمة المصطلحات ومعايير التدقيق الدولية (كما وردت في *كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*). ويجب على كل من الشركاء والموظفين أن يكون على دراية كافية بهذه التعريفات.

كما يستخدم الدليل المصطلحات التالية:–

أنظمة الرقابة على الإحتيال "Anti-Fraud Controls"

وهي أنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة لمنع الأخطاء الناتجة عن عمليات الإحتيال أو لكشفها. وفيما يخص تجاوز الإدارة، قد لا تمنع هذه الضوابط من حدوث الإحتيال، إلا أنها ستكون بمثابة عامل رادع وتجعل من ارتكاب عملية الإحتيال أمر من الصعب إخفاؤه. ومن الأمثلة التقليدية على ذلك:–

- السياسات والإجراءات التي توفر مساءلة إضافية، مثل توقيع الموافقة على القيود اليومية؛
- تحسين ضوابط الوصول إلى البيانات والمعاملات الحساسة؛

- الإنذارات الصامته؛
- تقارير الفروقات والإستثناءات؛
- سجلات التدقيق؛
- خطط طوارئ الإحتيال؛
- إجراءات الموارد البشرية مثل تحديد/ ملاحظة الأفراد الذين تكون احتماليه قيامهم بالإحتيال أعلى من المتوسط (كالذين يعيشون أسلوب حياة مسرفة بإفراط على سبيل المثال)؛ و
- آليات للإبلاغ عن عمليات الإحتيال المحتملة من مجهولين.

أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة "Entity-Level Controls"

تتصدى أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة للمخاطر واسعة الانتشار. وتساهم هذه الأنظمة في تعزيز مفهوم "التطلع نحو التفوق (أو بيئة السلوك الأخلاقي)" في المنظمة ووضع التوقعات لبيئة الرقابة. وهذه الأنظمة غالبا ما تكون أقل واقعية من أنظمة الرقابة على مستوى التعاملات، إلا أن تأثيرها واسع الانتشار وجوهري على كل أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى. وعلى هذا النحو، فإنها تشكل أساساً غاية في الأهمية تبنى عليه أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى (إن وجدت). وتشمل الأمثلة على أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة التزام الإدارة بالسلوك الأخلاقي والمواقف تجاه الرقابة الداخلية والتوظيف ورفع كفاءة الموظفين العاملين والإبلاغ عن جرائم الإحتيال وتقديم تقارير نهاية الفترة المالية. وسيكون لهذه الأنظمة تأثير على جميع العمليات التجارية الأخرى داخل المنشأة.

الإدارة "Management"

الأشخاص الذين يضطلعون بالمسؤولية التنفيذية عن سير العمليات للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، تشمل الإدارة بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة، مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة أو المدير المالك.

أولئك المكلفين بالحوكمة " Those charged with governance"

الأشخاص أو المؤسسات (مثلاً، أمناء الشركة) المسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والالتزامات المرتبطة بمسائلة المنشأة. ويشمل هذا الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، فإن المكلفين بالحوكمة يمكن أن يشملوا موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة في منشاة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك.

المدير المالك "Owner-Manager"

يشير إلى مالك المنشأة الذي يشارك في تسيير تلك المنشأة على أساس يومي. وفي معظم الحالات، يكون المدير المالك هو أيضاً الشخص نفسه المكلف بحوكمة المنشأة.

الممارسة الصغيرة والمتوسطة الحجم "Small- and Medium-Sized Practice"

ممارسة محاسبية/ شركة تتسم بالخصائص التالية:-

- عملاءها في الغالب من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- إستخدام المصادر الخارجية لإستكمال الموارد الداخلية التقنية المحدودة؛
- عدد محدود من الموظفين المهنيين؛

وما يشكل ممارسة صغيرة ومتوسطة الحجم يختلف من نطاق إختصاص إلى آخر.

٤.١ الإختصارات المستخدمة في الدليل

ذمم مدينة		AR
تأكيدات		Assertions
الإكتمال	C=	(combined)
الوجود	E =	
الدقة والقطع	A =	
التقييم	V =	
أساليب التدقيق باستخدام الحاسوب		CAATs
وحدات العملة (يشار إلى وحدة العملة القياسية بـــ"Є")		CU
البيانات المالية		F/S
الموارد البشرية		HR
مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية		IAASB
الرقابة الداخلية: فيما يلي المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية:		IC
أنشطة الرقابة	CA =	
بيئة الرقابة	CE =	
أنظمة المعلومات	IS =	
مراقبة	MO =	
تقييم المخاطر	RA =	
قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين		IESBA Code
الاتحاد الدولي للمحاسبين		IFAC
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية		IFRS
معايير التدقيق الدولية		ISAs
المعايير الدولية حول عمليات التأكيد		ISAEs
البيانات الدولية حول ممارسات التدقيق		IAPSs
المعيار الدولي حول رقابة الجودة		ISQC
المعايير الدولية حول عمليات المراجعة		ISREs
المعايير الدولية حول الخدمات ذات العلاقة		ISRSs
تقنية المعلومات		IT
حاسوب شخصي		PC
البحث والتطوير		R&D
مخاطر البيانات الخاطئة		RMM
إجراءات تقييم المخاطر		RAPs
منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم		SME
مؤسسة صغيرة ومتوسطة الحجم		SMP
اختبارات الرقابة		TOC
أولئك المكلفون بالرقابة		TCWG
أوراق عمل		WP

٢. معايير التدقيق الدولية

بنية معايير التدقيق الدولية

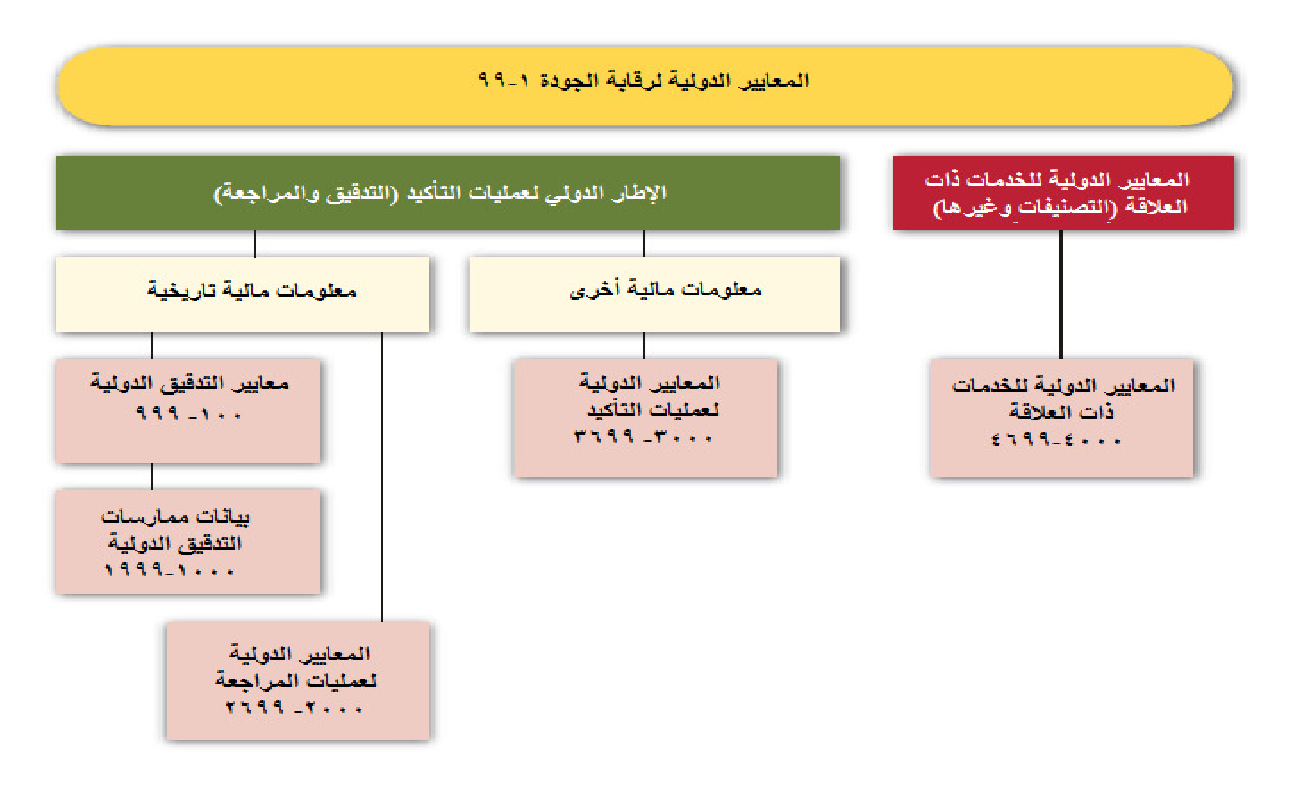
تملك معايير التدقيق الدولية أساساً مشتركا كما هو مبين أدناه.

عنصر معيار التدقيق الدولي	الملاحظات
المقدمة	توضيح لغرض ونطاق معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك كيفية إرتباط معيار تدقيق دولي بمعايير التدقيق الدولية الأخرى، وموضوع معيار التدقيق الدولي، والتوقعات المحددة على المدقق والآخرين، والسياق الذي يوضع به معيار التدقيق الدولي.
الأهداف	الهدف الذي يتحقق من قبل المدقق جراء إمتثاله لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولتحقيق الأهداف الكلية للمدقق، يُطلب من المدقق استخدام الأهداف المبينة لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وأداء التدقيق، آخذاً بالإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية. ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم ٢٠٠,٢١ (أ) من المدقق أن:- (أ) يحدد ما إذا كانت إحدى إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى تلك المطلوبة من معايير التدقيق الدولية، ضرورية لتنفيذ الأهداف المبينة في معايير التدقيق الدولية؛ و (ب) يُقيّم ما إذا كان دليل التدقيق الكافي والمناسب قد تم الحصول عليه.
التعريفات	هي وصف للمعاني المنسوبة للمصطلحات المحددة لأغراض معايير التدقيق الدولي. حيث تُزوّد لتقديم المساعدة في التطبيق والتوضيح الملائمين لمعايير التدقيق الدولية. ولا يقصد منها تجاوز التعريفات التي يمكن أن توضع لأغراض أخرى مثل تلك التي تشتمل على الأنظمة والقوانين. وتحمل هذه المصطلحات نفس المعنى من خلال معايير التدقيق الدولية ما لم يُشار إليها بطريقة أخرى.
المتطلبات	يبيّن هذا القسم متطلبات المدقق المحددة. حيث يحتوي كل متطلب على كلمة "ينبغي". فعلى سبيل المثال يحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥ المتطلب التالي:- "ينبغي على المدقق تخطيط وأداء التدقيق بواسطة التشكك المهني، مدركاً بأنه قد تتواجد ظروف تسبب أخطاء جوهرية في البيانات المالية."

عنصر معيار التدقيق الدولي	الملاحظات
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	يُزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المزيد من التوضيح لمتطلبات معيار التدقيق الدولي، وتوجيهاً لتنفيذها. وبخاصة أنها قد:- • توضح بدقة أكبر ما يعنيه المتطلب أو ينوي تغطيته؛ • تتضمن الاعتبارات المحددة للمنشآت الأصغر حجماً، حيثما أمكن تطبيق ذلك؛ و • تتضمن أمثلة لإجراءات قد تكون ملائمة في الظروف. إلا أن الإجراءات الفعلية المختارة من قبل المدقق تتطلب استخدام التقدير المهني بناءً على الظروف المحددة للمنشأة والمخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري. وفي حين لا يفرض التوجيه بحد ذاته المتطلب، يُعد ذو صلة بالتطبيق المناسب لمتطلب معيار التدقيق الدولي. وقد يُزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى أيضاً خلفية معلوماتية حول مسائل أشير إليها في معيار التدقيق الدولي.
الملاحق	تشكل الملاحق جزءً من التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى. ويُوضَح الغرض والاستخدام المقصود من الملحق في متن معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة، أو ضمن عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

٢ . ١ الفهرس والإشارات المرجعية لمعيار التدقيق الدولي

يكون إطار معيار التدقيق الدولي كما هو موضح أدناه.



يقوم الجدول التالي بالإشارة المرجعية لمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة ١ إلى الفصول المماثلة في الدليل.

ملاحظة: يتضمن هذا الجدول فقط إشارات مرجعية للفصول في هذا الدليل حيثما تمت الإشارة إلى متطلبات التطبيق الأساسي للمعايير ذات العلاقة. وقد تظهر أيضاً المزيد من المراجع لأي معيار في فصول أخرى.

مرجع معيار التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١		المجلد والفصول
المعيار الدولي لرقابة الجودة١	رقابة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالتدقيقات والمراجعات للبيانات المالية، وعمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة الأخرى.	المجلد ١- الفصول ٣، ١٦ المجلد ٢- الفصل ٤
٢٠٠	الأهداف الإجمالية للمدقق المستقل وتنفيذ تدقيق ما وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	المجلد١- الفصول ٣، ٤
٢١٠	الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	المجلد ٢- الفصل ٤
٢٢٠	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	المجلد ١- الفصول ٣، ١٦، المجلد ٢- الفصول ٤، ٢١
٢٣٠	وثائق التدقيق	المجلد ١- الفصول ٣، ١٦ المجلد ٢- الفصل١٨
٢٤٠	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية	المجلد ١- الفصول ٨، ٩، ١٦ المجلد ٢- الفصول ٧، ٨، ٩، ١٠
٢٥٠	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	المجلد ١- الفصل ١٥
٢٦٠	الاتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة	المجلد٢- الفصول ١٦، ٢٢
٢٦٥	اتصال عيوب أنظمة الرقابة الداخلية بأولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة	المجلد٢- الفصول ١٣، ٢٢
٣٠٠	تخطيط التدقيق للبيانات المالية	المجلد ١- الفصول ٩، ١٦ المجلد٢- الفصول ٤، ٥، ٧، ١٦
٣١٥	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	المجلد ١- الفصول ٤، ٥، ٦، ٨، ١٦ المجلد٢ - الفصول ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٤
٣٢٠	الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء التدقيق	المجلد١- الفصل ٧ المجلد٢- الفصل ٦
٣٣٠	استجابات المدقق للمخاطرة المقيّمة	المجلد١- الفصول ٤، ٩، ١٠، ١٦ المجلد٢- الفصول ١٠، ١٦، ١٧، ٢١
٤٠٢	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم المؤسسات الخدماتية	المجلد١-١٥
٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال التدقيق	المجلد٢- الفصول٦، ٢١، ٢٢
٥٠٠	دليل التدقيق	المجلد١- الفصل ٩ المجلد٢- الفصل ١٦، ١٧
٥٠١	دليل التدقيق – اعتبارات محددة للبنود المختارة	المجلد١- الفصل ١٥
٥٠٥	المصادقات الخارجية	المجلد١- الفصل ١٠
٥١٠	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	المجلد١- الفصل ١٥
٥٢٠	الإجراءات التحليلية	المجلد١-١٠، المجلد٢-٢١

مرجع معيار التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١		الأجزاء والفصول
٥٣٠	أخذ عينات التدقيق	المجلد٢- الفصل ١٧
٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات ذات العلاقة	المجلد١- الفصل ١١، المجلد٢- الفصل ٢١
٥٥٠	الأطراف ذوي العلاقة	المجلد١- الفصل ١٢
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	المجلد١-الفصل ١٣
٥٧٠	المنشأة المستمرة	المجلد ١- الفصل ١٤
٥٨٠	الإقرار الخطي	المجلد ٢- الفصل ١٩
٦٠٠	اعتبارات خاصة – تدقيقات البيانات المالية للمجموعة (بما فيها عمل مدققي المكون)	المجلد ١- الفصل ١٥
٦١٠	استخدام عمل المدققين الداخليين	المجلد ١- الفصل ١٥
٦٢٠	استخدام عمل خبير التدقيق	المجلد ١- الفصل ١٥
٧٠٠	تشكيل رأي وإعداد تقارير عن البيانات المالية	المجلد ١- الفصول ٤، ١٧
٧٠٥	تعديلات على الآراء في تقرير المدقق المستقل	المجلد ٢- الفصل ٢٣
٧٠٦	إبراز فقرة الموضوع وغيرها من فقرات الموضوع في تقرير المدقق المستقل	المجلد ٢- الفصل ٢٤
٧١٠	معلومات مقارنة – الخصائص المتماثلة والبيانات المالية المقارنة	المجلد ٢- الفصل ٢٥
٧٢٠	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى في الوثائق المحتوية على البيانات المالية المدققة	المجلد ١- الفصل ١٥
٨٠٠	اعتبارات خاصة – تدقيقات البيانات المالية التي أُعدت وفقاً لأغراض خاصة	*لم يتم الإشارة لها
٨٠٥	اعتبارات خاصة – تدقيقات بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة للبيان المالي	*لم يتم الإشارة لها
٨١٠	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	*لم يتم الإشارة لها

* اعتبرت معايير التدقيق الدولية رقم ٨٠٠ و٨٠٥ و٨١٠ بأنها ذات تطبيق محدود في تدقيقات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الوقت الراهن، ولذلك لم تتناولها هذه النسخة من الدليل بوجه خاص.

ويقوم الجدول التالي بالإشارة المرجعية لفصول هذا الدليل إلى فصول معيار التدقيق الدولية الأساسية التي تم تناولها.

ملاحظة: يوفر هذا الجدول إشارة مرجعية عامة فقط. وتغطي العديد من فصول هذا الدليل جوانب تم تناولها من جانب أكثر من معيار تدقيق دولي محدد.

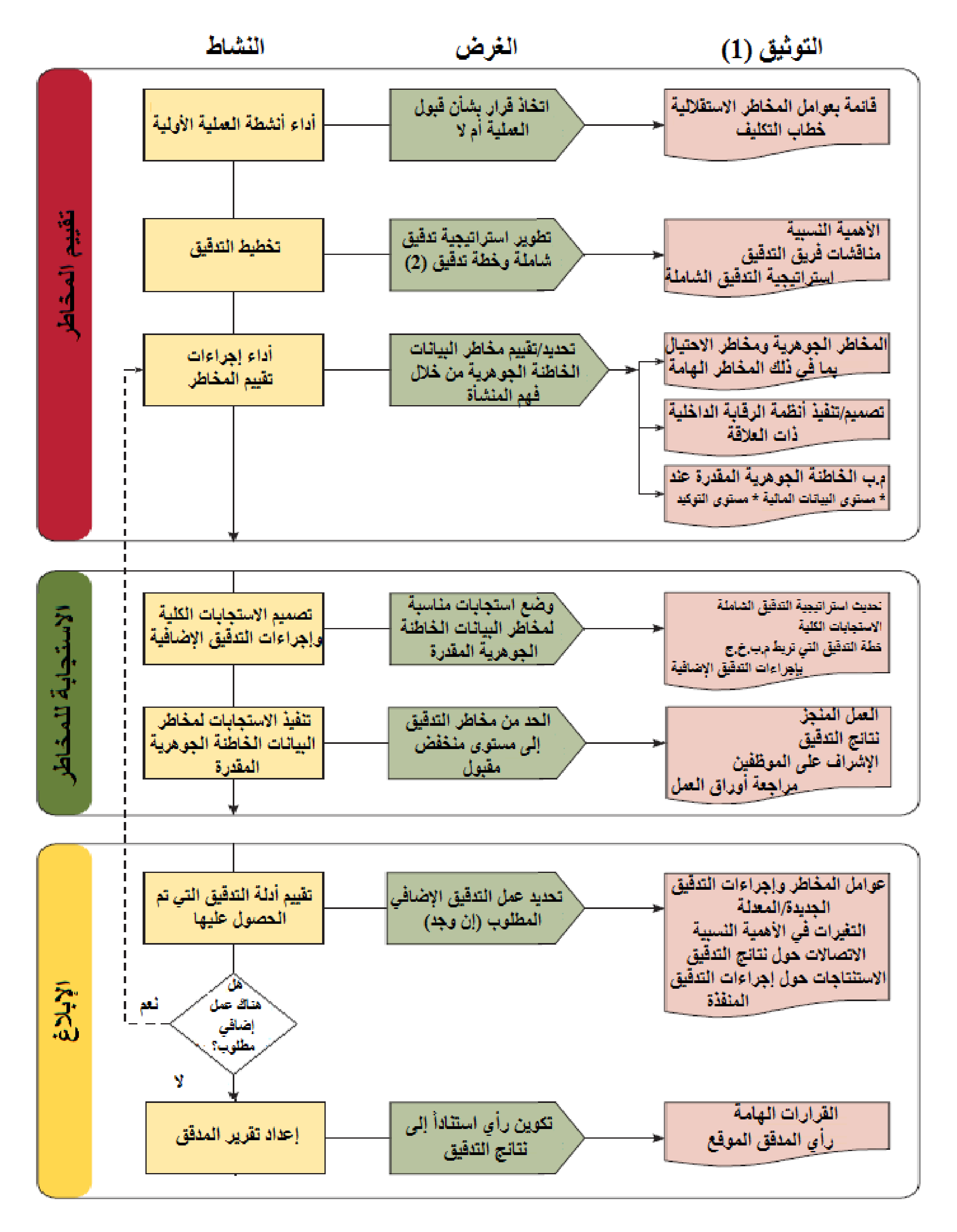
الفصل	العنوان	مرجع معيار التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
المجلد ١- الفصل٣	السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولي ورقابة الجودة	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠
المجلد ١- الفصل٤	التدقيق المبني على المخاطرة – المراجعة	متعدد
المجلد ١- الفصل٥	الرقابة الداخلية – الغرض والمكونات	٣١٥
المجلد ١- الفصل٦	توكيدات البيان المالي	٣١٥

الفصل	العنوان	مرجع معيار التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
المجلد ١- الفصل٧	مخاطرة التدقيق والأهمية	٣٢٠
المجلد ١- الفصل٨	إجراءات تقييم المخاطر	٢٤٠، ٣١٥
المجلد ١- الفصل٩	الاستجابة للمخاطرة المُقيّمة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠
المجلد ١- الفصل١٠	إجراءات التدقيق الإضافية	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠
المجلد ١- الفصل١١	التقديرات المحاسبية	٥٤٠
المجلد ١- الفصل١٢	الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠
المجلد ١- الفصل١٣	الأحداث المتلاحقة	٥٦٠
المجلد ١- الفصل١٤	المنشأة المستمرة	٥٧٠
المجلد ١- الفصل١٥	ملخص لمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى	٢٥٠، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠
المجلد ١- الفصل١٦	وثائق التدقيق	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠
المجلد ١- الفصل١٧	تكوين رأي عن البيانات المالية	٧٠٠
المجلد ٢- الفصل٤	قبول أو الاستمرار بالعملية	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠
المجلد ٢- الفصل٥	إستراتيجية التدقيق الشاملة	٣٠٠
المجلد ٢- الفصل٦	تحديد واستخدام الأهمية النسبية	٣٢٠، ٤٥٠
المجلد ٢- الفصل٧	مناقشات فريق التدقيق	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥
المجلد ٢- الفصل٨	مخاطرة متأصلة – تعريف	٢٤٠، ٣١٥
المجلد ٢- الفصل٩	مخاطرة متأصلة – تقييم	٢٤٠، ٣١٥
المجلد ٢- الفصل١٠	مخاطرة هامة	٢٤٠، ٣١٥، ٣٣٠
المجلد ٢- الفصل١١	فهم الرقابة الداخلية	٣١٥
المجلد ٢- الفصل١٢	تقييم الرقابة الداخلية	٣١٥
المجلد ٢- الفصل١٣	إبلاغ عن العيوب في الرقابة الداخلية	٢٦٥
المجلد ٢- الفصل١٤	استنتاجات فترة تقييم المخاطر	٣١٥
المجلد ٢- الفصل١٦	خطة التدقيق الإستجابية	٢٦٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠
المجلد ٢- الفصل١٧	تحديد نطاق الفحص	٣٣٠، ٥٠٠، ٥٣٠
المجلد ٢- الفصل١٨	توثيق العمل المُؤدّى	٢٣٠
المجلد ٢- الفصل١٩	الإقرارات الخطية	٥٨٠
المجلد ٢- الفصل٢١	تقييم دليل التدقيق	٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠
المجلد ٢- الفصل٢٢	إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة	٢٦٠، ٢٦٥، ٤٥٠
المجلد ٢- الفصل٢٣	التعديلات على تقرير المدقق	٧٠٥
المجلد ٢- الفصل٢٤	إبراز فقرات الموضوع والموضوع الآخر	٧٠٦
المجلد ٢- الفصل٢٥	المعلومات المقارنة	٧١٠

٢ .٢ عملية التدقيق

تم تقسيم نهج التدقيق المبين في هذا الدليل إلى ثلاث مراحل – تقييم المخاطر والإستجابة للمخاطر والإبـــلاغ. وقد تم بيان ذلك في التوضيح ٢ .٢–١. ويبين التوضيح الأنشطة الرئيسية وأغراضها والوثائق الناتجة في كل مرحلة من مراحل التدقيق. ويبين هذا الدليل، وبالأخص المجلد ٢ الذي يتبع تدقيقاً قياسياً من البدايـــة وحتـــى النهاية، المعلومات الإضافية حول الأنشطة والوثائق المطلوبة في كلٍ من المراحل الثلاثة.

التوضيح ٢ .٢-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

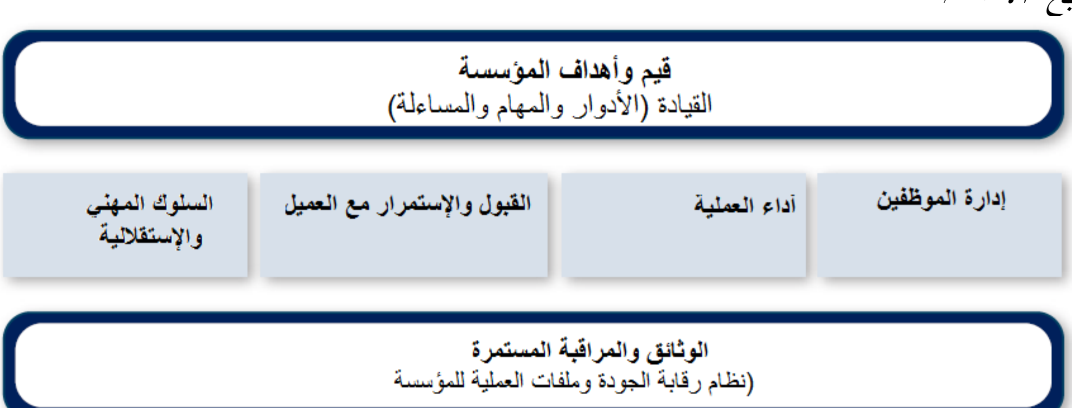
المجلد الأول

المفاهيم الأساسية

٣. السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
المواضيع التي يتناولها نظام المؤسسة لرقابة الجودة لضمان امتثالها لمتطلبات السلوك الأخلاقي (بما فيها الإستقلالية) ومعايير التدقيق الدولية	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠

التوضيح ٣. ٠-١



الفقرة #	أهداف المعيار الدولي لرقابة الجودة/ معيار التدقيق الدولي
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ١١	يُعتبر هدف الشركة هو ايجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:- (أ) امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (ب) التقارير الصادرة من المؤسسة أو شركاء العملية بأن تكون ملائمة في الظروف
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦	يُعد هدف المدقق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى العملية لتزويده بتأكيد معقول فيما يخص:- (أ) امتثال التدقيق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (ب) تقرير المدقق الصادر بأن يكون ملائماً في الظروف

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ١٣	ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك تطبيقه ومادته التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ١٨	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تُقر بأن الجودة مكون أساسي في أداء العمليات. وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو من يكافئه من المنصب) أو، في حال كان مناسباً، المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو ما يكافئه) تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة. (المرجع: الفقرتان أ٤-أ٥)
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ١٩	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية. (المرجع: الفقرة أ٦)
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ٢٩	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل:- (أ) أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و (ب) تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة (المرجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٩)
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ٣٢	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن العمليات تم أداؤها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:- (أ) المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٢-أ٣٣) (ب) مسؤوليات الإشراف؛ و (المرجع: الفقرة أ٣٤) (ج) مسؤوليات المراجعة. (المرجع: الفقرة أ٣٥)
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ٤٩	ينبغي أن تضع الشركات عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. ويتعين على هذه العملية أن:- (أ) تشتمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية؛ (ب) تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية؛ و (ج) تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات. (المرجع: الفقرات أ٦٤-أ٦٨)
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة ٥٧	ينبغي أن تضع الشركات سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل مكون من مكونات نظام رقابة الجودة لديها. (المرجع: الفقرات أ٧٣-أ٧٥)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٤	ينبغي أن يمتثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١٤-أ١٧)

معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١٨-أ٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٦	ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ٢٣-أ٢٧)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٧	في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك، يشعر الشريك في العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١٨-أ٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٨	ينبغي على الشريك في العملية:- (أ) تحمل مسؤولية قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة؛ (ب) أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة خلال فترة العملية سواءً بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواءً داخل أو خارج المؤسسة؛ (ج) أن يشعر بالرضا إزاء الإتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناشئة عنها؛ و (د) تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الاستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات (المرجع: الفقرة أ٢١-أ٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٩	فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها. وينبغي على الشريك في العملية:- (أ) تعيين مراجع لرقابة جودة العملية؛ (ب) مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك تلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال مراجعة رقابة جودة العملية؛ و (ج) ألاّ يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرة أ٢٣-أ٢٥).

٣. ١ نبذة عامة

يبدأ عمل أداء الجودة بقيادة قوية ضمن التزام المؤسسة وشركاء العملية بأعلى معايير السلوك الأخلاقي.

ويركز هذا الفصل على تطوير نظام رقابة الجودة في المؤسسة. كما يُقدم بعض التوجيهات العملية على أمور يتطلب أخذها بعين الاعتبار كُلما قررت المؤسسة أداء عمليات تدقيق.

ويُعتبر تقديم تدقيقات الجودة والخدمات المتعلقة أمراً أساسياً في:-

- المحافظة على الفائدة العامة؛
- الحفاظ على رضا العميل؛
- تقديم القيمة مقابل المال؛
- ضمان الإمتثال للمعايير المهنية؛ و
- تكوين سمعة مهنية والحفاظ عليها.

ويُقدم *دليل رقابة الجودة للممارسات صغيرة ومتوسطة الحجم* الخاص بالإتحاد الدولي للمحاسبين شرحاً مفصلاً عن معايير وتوجيهات رقابة الجودة في كيفية تنفيذ نظام رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم[٢].

ويمكن أيضاً تحميل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (ساري من ١ يناير ٢٠١١)، الصادر من قبل مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، من موقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين[٣].

٣ . ٢ أنظمة رقابة الجودة

يُمكن تحديد نظام رقابة الجودة في مؤسسة محاسبية ما إلى مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، والتي يُطلب من المدقق تقييمها كجزء من فهم أي منشأة يتم تدقيقها. وفي المؤسسة يمكن أيضاً العمل بمكونات الرقابة الداخلية الخمسة في أنظمة الرقابة في المكان (أكثر من رقابة الجودة)، مثل الوقت والفوترة، وسير عمل المكتب، ورقابة النفقة، وأنشطة التسويق.

وتبين خرائط الرسم البياني التالية مكونات رقابة الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعيار التدقيق الدولي ٢٠٠ نسبة إلى مكونات الرقابة الداخلية الخمسة المحتواه في معيار التدقيق الدولي ٣١٥، والمعمول بها في المنشآت التي يتم تدقيقها. ويتم الإشارة لكل مكون من مكونات الرقابة الخمسة بشكل كامل تماماً في المجلد الأول، الفصل الخامس من هذا الدليل.

التوضيح ٣ . ٢-١

مكونات الرقابة الداخلية (معيار التدقيق الدولي ٣١٥)	مكونات رقابة الجودة على مستوى الشركة (المعيار الدولي لرقابة الجودة ١)	مكونات رقابة الجودة على مستوى العملية (معيار التدقيق الدولي ٢٢٠)
بيئة الرقابة *(بيئة السلوك الأخلاقي)*	مسؤوليات القيادة للجودة في الشركة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة الموارد البشرية	مسؤوليات القيادة للجودة عن التدقيقات متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تعيين فرق العملية
تقييم المخاطر *(ما الذي يمكن أن يسير بشكل خاطئ؟)*	قبول واستمرارية علاقات العميل والعمليات المحددة	قبول واستمرارية علاقات العميل وعمليات التدقيق مخاطرة أن لا يكون التقرير ملائماً في الظروف
نظم المعلومات *(أداء المتابعة)*	نظام رقابة الجودة الوثائق	وثائق التدقيق
أنشطة الرقابة *(أنظمة رقابة الردع والكشف/التصحيح)*	أداء العملية	أداء العملية
المراقبة *(هل تم تنفيذ أهداف الشركة/العملية؟)*	الرقابة المستمرة للشركة سياسات وإجراءات رقابة الجودة	تطبيق نتائج الرقابة المستمرة على عمليات التدقيق المحددة

٣.٣ بيئة الرقابة

يُعتبر تقديم الخدمات عالية الجودة وفعالة التكلفة المحرك الرئيسي لنجاح شركات التدقيق المهنية. كما تُعتبر خدمة الجودة أيضاً أساسية فيما يتعلق بمسؤوليات المصلحة العامة للمحاسبين المهنيين.

---

[٢] رابط الموقع هو http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides

[٣] رابط الموقع هو http://web.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants

ويجب دائماً أن يكون تقديم الخدمات ذات الجودة هدفاً رئيسياً في الإستراتيجية التجارية للشركة؛ بحيث يستوجب إيصال ذلك الهدف إلى جميع الموظفين على أساس منتظم، مع مراقبة النتائج. ويتطلب هذا الأمر القيادة والمساءلة للإجراءات المُتعهد بها. ويمكن أن تؤدي رقابة الجودة الضعيفة إلى آراء غير ملائمة وخدمة عملاء ضعيفة ودعاوى قضائية، بالإضافة إلى الإضرار بالسمعة.

ويمكن أن تتضمن عوائق خلق بيئة السلوك الأخلاقي المتينة مسائل كتلك المدرجة أدناه.

التوضيح ٣. ٣-١

العائق	الوصف
المواقف الضعيفة	تعتبر المواقف الضعيفة أساس معظم عوائق الوصول إلى الجودة. وتتضمن مواقف على النحو التالي (ولكن ليس بالضرورة أن تصل إلى هذا الحد):- • التشغيل المستمر للشركة في الوضع الكارثي؛ • يعتبر سوء تخطيط العمليات والأنشطة هو العرف السائد؛ • ضعف الالتزام بالجودة أو الامتثال لأعلى معايير السلوك الأخلاقي؛ • عدم الاهتمام بتوقعات الجودة من العامة وأصحاب المصلحة الآخرين؛ • النظر إلى التغيرات في معايير التدقيق على أنها ممكنة التطبيق فقط في المنشآت الكبيرة. فقد تتغير بعض الممارسات والمفردات في سبيل إبداء الامتثال بالشكل الظاهر، إلا أن الجوهر يتمثل في استمرار ممارسات التدقيق القديمة كما هي من قبل؛ • الاعتقاد بعدم وجود مخاطرة على الشركة في التدقيقات الصغيرة – لذلك ينبغي أن تكون الأعمال التي يتم أداؤها بحدها الأدنى؛ • يُصمم عمل التدقيق إلى حد الأتعاب المستلمة – وليس المخاطرة المتضمنة؛ • اعتبار العملاء جديرين بالثقة بشكل كامل من قبل شريك الرقابة؛ • تقليل أو تجنب الحاجة لعمل "مراجعات رقابة جودة العملية"؛ • الاعتقاد بأن للعملاء الحق بالحصول على كل ما يريدونه طالما يقومون بدفع فاتورة الأتعاب؛ • مراعاة (أو قبول) الشركاء لعميل تدقيق (من أجل رسوم الأتعاب المتولدة) بالرغم من أنها (يمكن أن تكون) مخاطرة عالية الدرجة على الشركة؛ • عدم الرغبة في إتباع سياسات معايير الشركة فيما يخص رقابة الجودة. حيث يرغب الشريك في إعداد الملفات وأوراق العمل على طريقته الخاصة دون النظر إلى ما يقوم به الآخرون؛ و • دعوة الموظفين إلى إتباع سياسات الشركة دون الالتزام بها شخصياً (أي "أن تقوم بما أمليه عليك وليس بما أقوم به").
عدم الرغبة في الإنفاق على التدريب أو التطوير	يعتمد تنفيذ تدقيق الجودة على جذب وتوظيف أناس مؤهلين وذوي كفاءة لأداء العمل. ويتطلب ذلك التطوير المهني وتقييمات الأداء المستمرة لجميع الشركاء والموظفين المهنيين (بين الفترة والأخرى). كما أن عدم الإنفاق على الموظفين يقود أيضاً إلى حركة دوران في العمالة.
الافتقار للإجراءات التأديبية	يقدّم الإخفاق في اتخاذ الإجراءات التأديبية للشركاء والموظفين حين يتم انتهاك سياسات الشركة بشكل متعمد رسالة واضحة جداً إلى الموظفين بأن السياسات الخطية ليست حقاً ذات أهمية. وذلك يُخلّ في الامتثال لجميع سياسات الشركة، ويزيد من المخاطرة على الشركة.

ويُمكن وضع بيئة سلوك أخلاقي سليمة من قبل إدارة الشركة وشركاء العملية من خلال الأنشطة التالية.

التوضيح ٣. ٣-٢

انشاء البيئة	الوصف
وضع أهداف وأولويات وقيم الشركة	ويمكن أن يتضمن ذلك:- • الالتزام الراسخ بالجودة ومعايير السلوك الأخلاقي بأعلى درجاتها؛ • الاستثمار في تعليم وتدريب وتطوير مهارات الموظفين؛ • الإنفاق على الموارد التقنية والبشرية والمالية المطلوبة؛ • سياسات تضمن العملية السليمة والإدارة المالية؛ و • قدرة احتمال المخاطرة لاستخدامها في صنع القرار.
الإبلاغ المنتظم	يظهر تعزيز قيم والتزام الشركة من خلال الإبلاغ المنتظم (سواء كان شفهياً أو خطياً) للموظفين. ويبين الإبلاغ الحاجة إلى النزاهة والواقعية والاستقلالية والتشكك المهني وتطوير الموظفين والمسؤولية تجاه العامة. ويمكن أن يتم الإبلاغ من خلال نظام تقييم الأداء وإطلاع الشريك على المستجدات، والبريد الإلكتروني والاجتماعات المكتبية والرسائل الإخبارية الداخلية.
تحديث كُتيب رقابة الجودة	تحديث سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة بين الفترة والأخرى لبيان نقاط الضعف وأي متطلبات جديدة.
إسناد المسؤولية للأشخاص	تعيين المسؤوليات والمهام الواضحة لوظائف رقابة الجودة (أمور الاستقلالية والاستشارة ومراجعة الملف وغيرها)
تطوير كفاءة الموظفين ومكافأة الأعمال ذات الجودة	تطوير الموظفين من خلال: • وضع وصف واضح للعمل وتقييمات أداء سنوية موثقة مما يجعل جودة العمل ذات أولوية؛ • تقديم الحوافز/ المكافآت للأعمال ذات الجودة؛ و • اتخاذ إجراءات تأديبية حين يتم انتهاك سياسات الشركة بشكل متعمد.
التحسين المستمر	اتخاذ إجراءات فورية لتصحيح العيوب حين يتم تحديدها، على سبيل المثال من خلال رقابة ملف العملية للشركة، بما في ذلك الفحص الدوري لملفات العملية المكتملة.
وضع مثال يحتذى به	تزويد الموظفين بمثال إيجابي يحتذى به يعكسه الشركاء في سلوكياتهم اليومية. على سبيل المثال إذا أبرزت سياسة ما الحاجة إلى عمل ذو جودة، فلا ينبغي أن يتعرض الموظف للانتقاد لتجاوزه الوقت المحدد إذا كان ذلك مبرراً.

٣. ٤ تقييم مخاطرة الشركة

تعتبر إدارة المخاطرة عملية مستمرة تساعد الشركة في توقع الأحداث السلبية، وتطوير الإطار من أجل صنع قرار فعال، وتوزيع موارد الشركة بشكل مربح.

وتوجد بعض أشكال إدارة المخاطرة في معظم الشركات، وغالباً ما تكون غير رسمية أو موثقة. ويحدد الشركاء المستقلون بشكل نموذجي المخاطر ويستجيبون لها مرتكزين على مشاركتهم المباشرة مع الشركة وعملائهم. ويُعتبر تشكيل وتوثيق العملية للشركة ككل نهجاً إستباقياً وذو فعالية أكبر لتقييم المخاطر. ولا يجب أن يستغرق ذلك وقتاً طويلاً أو بطيئاً حتى يتم تنفيذه، لا سيما أن الإدارة الفعالة لتقييم المخاطر للشركة يمكن أن تؤدي إلى توتر أقل للشركاء والموظفين، وتوفير في الوقت والكلفة، وتحسين فرص تحقيق أهداف الشركة.

ويمكن استخدام عملية بسيطة لتقييم المخاطر في أي شركة مهما كان حجمها، حتى للشـركات ذات الملكيـة المنفردة. وهي تتكون من الأنشطة التالية.

التوضيح ٣. ٤-١

النشاط	الوصف
تحديد تحمل المخاطرة للشركة	يمكن تحديد التحمل بأن تكون مبالغ كمية مثل عمليات الشطب المسموح بها للعمل الجاري، أو أن تكون عوامل نوعية مثل سمات العملاء غير المقبولة للشركة. وحين يتم وضعها، تقدم قدرات الاحتمال هذه للشركاء والموظفين نقطة مرجعية مفيدة من أجل صنع القرار (على سبيل المثال عمليات الشطب وقبول العملاء وغيرها).
تحديد ما يمكن أن يسير بشكل خاطئ	تحديد الأحداث (أي عوامل أو التعرض للمخاطرة) والتي يمكن أن تمنع الشركة من تحقيق أهدافها المذكورة. وتستلزم هذه الخطوة أن تكون الشركة قد قامت فعلاً بوضع أهداف واضحة والتزمت بأداء عمل ذو جودة.
وضع أولويات المخاطر	باستخدام قدرات احتمال المخاطرة الموضوعة أعلاه، قم بوضع أولويات الأحداث مرتكزاً على تقييم الاحتمالية والأثر.
ما هي الاستجابات المطلوبة؟	قم بتطوير استجابة ملائمة للمخاطر المُقيّمة للتقليل من الأثر المحتمل ضمن قدرات الاحتمال المقبولة للشركة. يتم إدراج الأحداث المحتملة (المخاطر) ذات الأولوية الأعلى في البداية.
إسناد المسؤولية	تُسند المسؤولية إلى شخص ما من أجل اتخاذ الإجراء الملائم وإدارة المخاطرة على أساس يومي، وذلك لجميع المخاطر التي تتطلب إجراء أو مراقبة.
تقدم سير المراقبة	يُطلب تقارير دورية (بسيطة) من كل شخص تم تعيينه لإدارة المخاطر لمصلحة الشركة (ويمكن أن يشير هذا إلى مسائل منها الامتثال لإجراءات رقابة الجودة في الشركة، ومتطلبات التدريب، وتقييمات الموظفين والأمور الاستقلالية المشار إليها).

ويبين التوضيح أدناه عينة محتملة من ورقة تقييم المخاطر للشركة:

التوضيح ٣. ٤-٢

الشركة ______________________ إعداد ______________________

تاريخ الإعداد ______________________

#	الحدث – عامل المخاطرة ما الذي قد يمنع تحقق أهداف الشركة	التبعات المحتملة	تقييم المخاطر المتأصل			استجابة الشركة لخفض/ إدارة المخاطرة	من المسؤول؟	المخاطرة المتبقية (مرتفعة، متوسطة، منخفضة)	إجراءإضافي مطلوب	
			احتمالية الحدوث	الأثر	النتيجة المركبة				ماذا؟	من؟
١	قبول الشركة لعميل ذو مخاطرة عالية	وقت غير مدفوع الأجر و/أو تقاضي	٤	٤	١٦	يبين كتيب رقابة الجودة المعايير ويجب على الشريك الإداري الموافقة على جميع العملاء الجدد	الشريك الإداري	منخفضة	لا شيء	
٢	قد لا يتم تحديد موضوع الإستقلالية في العميل الجديد/القائم	من غير الملائم إبداء رأي، يمكن أن يؤدي ذلك إلى فقدان السمعة في المجتمع	٢	٤	٨	يبين كتيب رقابة الجودة القواعد. يُوقع الموظفون بياناً سنوياً ويتناول جاك بيلينغ أي مسائل يتم إثارتها	جاك بيلينغ	منخفضة	لا شيء	
٣	لم يتم التخطيط لعملية التدقيق بالشكل الملائم	إهدار الموظفين للوقت. إغفال عوامل مخاطرة (وهي الاحتيال) وإستجابة تدقيق غير مناسبة	٤	٥	٢٠	اجتماع التخطيط مطلوب لجميع التدقيقات. تحتفظ سيندي بقائمة العملاء وتسجل مواعيد التخطيط. يتابع جو غيسب مع الشركاء	جو غيسب	منخفضة	لا شيء	
٤	الموظفين ليسوا على دراية بسريان معايير وضوح جديدة	ضعف العمل ذو الجودة والذي لا يمتثل لمعايير التدقيق الدولية	٤	٥	٢٠	يقوم جو غيسب بتسجيل الموظفين في دورات تدريبية بما يتلائم مع احتياجاتهم	جو غيسب	متوسطة	يطور جو عملية متابعة ما إذا كان الموظفين يحضرون فعلياً الدورات	جو غيسب بتاريخ ١/١/س

ملاحظات:-

تُقيّم إحتمالية الحدوث على سلم التقدير من ١ إلى ٥ (بعيد جداً =١ غير مرجح =٢ ممكن =٣ من المرجح =٤ مؤكد على الأغلب =٥)

يُقيّم الأثر على سلم التقدير من ١ إلى ٥ (غير مهم =١ قاصر التأثير =٢ متوسط التأثير =٣ كبير التأثير =٤ تأثير جوهري =٥)

تُقيّم المخاطرة المتبقية بأنها إما منخفضة أو متوسطة أو مرتفعة. وهي المخاطرة المتبقية بعد تطبيق استجابة الشركة)

٣. ٥ نظم المعلومات

تمتلك معظم الشركات نظم معلومات متطورة جداً لتتبع العملاء والوقت وإصدار الفواتير، والنفقات والموظفين وإدارة ملف العملية، إلا أنّ نظم المعلومات التي تتبع جودة العمل المُنتج والامتثال لكتيب رقابة الجودة للشركة ليست متطورةً غالباً بالشكل المطلوب.

وينبغي أن تُصمم نظم المعلومات لتخاطب المخاطر المحددة والمقيّمة كجزء من عملية تقييم المخاطرة للشركة.

وتتضمن جوانب رقابة الجودة والتي استحقت التوثيق والمراجعة المستمرة تعقب المواضيع التي تم بيانها في التوضيح التالي.

التوضيح ٣. ٥-١

المتابعة	الوصف
تعرض الشركة للمخاطرة والتزام الموظفين بالجودة	• تقييمات قبول/استمرار العميل • تقارير من جميع الأشخاص المسؤولين عن بعض جوانب الجودة. بما في ذلك محاضر اجتماعات اللجنة (أي رقابة الجودة)، أوالقضايا التي تم تناولها أو أنه ببساطة لا يوجد ما يستدعي إعداد تقارير لها. • إبلاغات على نطاق الشركة في موضوع الجودة. • تقارير الرقابة الأحدث، وخطوات الإجراء المحددة لكل خلل يوجد أو لكل توصية تُقدم (مَن وماذا وأين وغيرها). وتعقب التواريخ أيضاً عند اكتمال خطوات الإجراء وإرسال رسائل تذكير إذا لزم الأمر. • تفاصيل لأي شكاوى عميل أو طرف ثالث بخصوص عمل الشركة أو سلوك موظفي الشركة. وأيضاً تعقب كيفية تحري تلك الشكاوى، وتقديم النتائج والاتصالات مع المشتكي، وأي إجراء تم اتخاذه.
السلوك الأخلاقي والإستقلالية	• قائمة بعمليات توظيف الأموال المحظورة. • تفاصيل بما تم تحديده من تهديدات أخلاقية (بما في ذلك الإستقلالية)، والأمور الوقائية المتعلقة والتي تم تطبيقها في سبيل إزالة أو التقليل من تلك التهديدات على الأقل.
الموظفين	• عرض التوظيف • دليل الفحوصات المرجعية المتخذة على الموظفين الجدد. • الإجراءات المُتبعة في سبيل إرشاد وتوجيه وتدريب الموظفين الجدد. • نسخ ووضع تاريخ لتأكيدات الموظفين السنوية عن الإستقلالية، ودراية الموظفين بكتيب رقابة الجودة للشركة. • دليل تقييمات الموظفين بما في ذلك التاريخ، وأي إجراءات ناتجة مثل حضور التدريبات وغيرها. • جدولة الموظفين وعمل مقارنة بين الجدولة المخططة والفعلية. • مواعيد دورات التدريب الداخلية والخارجية، والمواضيع التي تم تغطيتها، وأسماء أولئك الذين حضروا. • تفاصيل أي إجراءات تأديبية تم اتخاذها.
إدارة العملية	• جدولة مواعيد اجتماع فريق التخطيط ومتى تم إنعقادها فعلياً لجميع عمليات التدقيق. • ما الملفات المطلوبة في مراجعات رقابة جودة العملية، ومن تم تعيينه، والتاريخ المحدد. ومن ثم مطابقة الخطة بمن قام فعلياً بأداء المراجعة؛ ومتى تمت؛ وأي مسائل أثيرت مع حلها. • أسباب أي ابتعاد عن أي متطلب معيار تدقيق دولي معمول به، وإجراءات التدقيق البديلة المؤداة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. • تفاصيل الإستشارات مع الآخرين، وحل أي قضايا تدقيق/محاسبية إن وجدت تم اثارتها. • أسباب تأخيرات العملية، وكيف تم تناول مثل تلك التأخيرات وحلها. ويمكن أن يتضمن ذلك التغيرات في طاقم الموظفين، وتأخيرات في الحصول على المعلومات، وعدم توفر موظف للعميل، وقيود النطاق، وأي خلافات مع إدارة العميل. • وضع تاريخ لتقرير المدقق والإمتثال للتوصية خلال مدة ٦٠ يوماً من جمع ملفات العملية النهائي. • كيف تم تناول ملاحظات المراقب على الملف.

٣ . ٦ أنشطة المراقبة

تُصمم أنشطة المراقبة لضمان الإمتثال مع سياسات وإجراءات الشركة الموضوعة.

وتعتبر الطريقة الممكنة لتصميم وتنفيذ ومتابعة رقابة الجودة هي بإتباع عملية (خطط-نفّذ-راجع-حسّن). وتم وصف كل من هذه المكونات أدناه.

التوضيح ٣ . ٦-١

الخطوة	الوصف
خطط	وضع الأهداف وعمليات إدراة الرقابة الضرورية لتقديم المخرجات المطلوبة.
نفذ	تنفيذ العمليات الجديدة وغالباً على نطاق صغير إن كان ذلك ممكناً.
راجع	قياس العمليات الجديدة ومقارنة النتائج بالنتائج المتوقعة للتحقق من أي فروقات.
حسّن	تحليل الفروقات من أجل تحديد أسبابها. وتكون كل واحدة منها جزءً في واحدة أو أكثر من خطوات (خطط-نفذ-راجع-حسّن). ويتم تحديد مكان تطبيق التغيرات بما في ذلـــك التحسين.

على سبيل المثال، قد يقضي هدف الشركة بعدم إصدار تقرير التدقيق حتى يتم توضيح جميع الإستفهامات والبنود العالقة. كما تقضي السياسة المطلوبة بعدم إصدار أو حفظ، أو من ناحية أخرى نشر، تقرير العملية النهائي حتى يتم الحصول على الموافقات المحددة الأكيدة. ويمكن التحكم بتنفيذ السياسة من خلال عملية الإصدار الأخير حيث يؤكد الشخص الحصول على جميع الموافقات وتوثيقها على أرض الواقع. كما يمكن التحقق من فعالية السياسة من خلال القيام بعمليات تفتيش دورية على التواقيع المصادق عليها. وإذا تم تحديد إنحرافات فيها، يُحقق في أسباب ذلك ويتم اتخاذ الإجراءات المناسبة كالإجراءات التأديبية أو التدريب أو يتم أخذ التغيرات في السياسة بالإعتبار.

ولا تعتبر أنشطة الرقابة التي تتناول جميع السياسات والإجراءات ممكنة أو فعالة من حيث التكلفة. وينبغي على الشركات استخدام التقدير المهني وتقييمات المخاطرة لتحديد أي أنشطة الرقابة يجب أن تنفذ. ويمكن اعتبار أنشطة الرقابة لـــ:-

- جميع السياسات والإجراءات الموثقة في كتيب رقابة الجودة للشركة؛
- سياسات سير عمل المكتب؛
- السياسات والإجراءات التشغيلية؛ و
- السياسات والإجراءات الأخرى ذات العلاقة بالموظفين.

ويتناول نطاق تصميم أنشطة رقابة الجودة جميع متطلبات رقابة الجودة والسلوك الأخلاقي والإستقلالية، وإمتثال الشركة لمعايير التدقيق الدولي ذات العلاقة بالتدقيق.

التوضيح ٣. ٦-٢

نطاق أنشطة الرقابة الممكنة



٣. ٧ المتابعة

إن إحدى المكونات الهامة في نظام الرقابة هي متابعة ملائمته وفعاليته التشغيلية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال مراجعة مستقلة لفعالية تشغيل السياسات والإجراءات على مستوى الشركة والعملية، وتفتيش ملفات العملية المكتملة.

وتساعد عملية المتابعة الفعالة في تطوير ثقافة التحسين المستمر، حيث يلتزم الشركاء والموظفون بالعمل ذو الجودة، ويتم مكافأتهم لقاء الأداء المتحسن.

ويمكن تقسيم عملية المتابعة للشركة إلى قسمين كما يلي:-

- **المتابعة المستمرة** (بخلاف عملية تفتيش الملفات الدورية)

يساعد الاعتبار والتقييم المستمرين (يقترح أن يتم ذلك سنوياً) لنظام رقابة الجودة في الشركة في ضمان أن تكون السياسات والإجراءات المعمول بها ذات علاقة وملائمة وذات تشغيل فعال. وحين يتم أداؤها وتوثيقها على أساس سنوي، تدعم هذه المتابعة متطلب إبلاغ الموظفين سنوياً بخطط الشركة في سبيل تحسين جودة العملية. ويتناول نطاق المتابعة المستمرة هذا كل مكون من مكونات رقابة الجودة، ويتضمن تقييم ما إذا:-

- تم تحديث كتيب رقابة الجودة في الشركة لتلبية المتطلبات والتطويرات الجديدة؛
- أنجز أولئك الذين أسندت لهم مسؤوليات رقابة الجودة في الشركة (إن وجدت) أدوارهم فعلياً؛
- تم الحصول على التأكيدات الخطية (من قبل الشركاء والموظفين) من أجل ضمان إمتثال كل فرد لسياسات واجراءات الشركة فيما يخص الإستقلالية والسلوك الأخلاقي؛
- كان يوجد تطوير مهني مستمر للشركاء والموظفين؛
- كانت القرارات المتعلقة بقبول واستمرارية علاقات العميل والعمليات المحدد ممتثلة لسياسات وإجراءات الشركة؛
- يتم إتباع قانون السلوك الأخلاقي؛
- تم تعيين أشخاص مؤهلين بشكل ملائم كمراجعي رقابة جودة العملية واستكمال المراجعات التي تمت قبل وضع تاريخ تقرير التدقيق،

- تم تبليغ الموظفين المناسبين عن العيوب التي تم تحديدها،
- تم القيام بالمتابعة الملائمة لضمان أن العيوب المحددة تم تناولها في الوقت المناسب.

- **عمليات تفتيش الملفات المكتملة الدورية**

يتضمن الاعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة تفتيشاً دورياً على ملف عملية واحد مكتمل على الأقل لكل شريك. ويُطلب ذلك لضمان الإمتثال للمتطلبات المهنية/ القانونية، وأن تقارير التأكيد التي يتم إصدارها ملائمة في الظروف. كما تساعد عمليات التفتيش الدورية في تحديد العيوب والاحتياجات التدريبية، وتهيئ الشركة لعمل التغيرات الضرورية في الوقت المناسب.

وعند إكتمال المراجعة يُعدّ المتابع تقريراً، بعد النقاش مع الشركاء، يتم تبليغه إلى جميع المديرين والموظفين المهنيين جنباً إلى جنب مع خطوات الإجراء المُتخذ.

من الذي يمكن تعيينه كمتابع؟

- **متابعة السياسات على مستوى الشركة**

يتم أداء مراجعة الإمتثال لسياسات الشركة من قبل شخص مؤهل بشكل مناسب بحيث لا يكون مسؤولاً بالعادة عن إدارة أو تطوير رقابة الجودة ضمن نطاق الشركة. إلا أن المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ يدرك بأن ذلك قد لا يكون دائماً ممكناً في الشركات الصغيرة، ولذلك تكون المتابعة الذاتية مقبولة. وبدلاً من ذلك يمكن تعيين شخص من خارج الشركة، بحيث يمتلك الكفاءة والقدرات ليقوم بدور شريك في العملية. ومن شأن ذلك أن يعزز إستقلالية ونزاهة الشركة.

- **عمليات تفتيش الملفات المكتملة**

يجب أن يكون الشخص الذي يتم تعيينه لتفتيش ملفات العملية المكتملة مؤهلاً بشكل مناسب، وأن لا يكون مشتركاً في أداء العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية للملف.

٣. ٨ الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٨	ينبغي أن يمتثل المدقق لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق. ويكون معيار تدقيق دولي معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (المرجع: الفقرات أ٥٣-أ٥٧)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢٢	مع مراعاة الفقرة ٢٣، ينبغي أن يمتثل المدقق لكل متطلب يقتضيه معيار تدقيق دولي ما، إلا في حال، في ظروف عملية التدقيق:- (أ) كان معيار التدقيق الدولي كاملاً غير مرتبط؛ أو (ب) كان المتطلب غير مرتبط لأنه متطلب شرطي والشرط غير قائم. (المرجع: الفقرتان أ٧٢-أ٧٣)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢٣	في ظروف استثنائية، قد يرى المدقق بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي معين. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق بديلة من أجل تحقيق هدف ذلك المتطلب. ومن المتوقع أن تنشأ حاجة المدقق إلى الحياد عن متطلب ذي علاقة فقط عندما يقتضي ذلك المتطلب القيام بإجراء محدد وعندما يكون ذلك الإجراء غير فعال في تحقيق هدف المتطلب في الظروف الخاصة للعملية. (المرجع: الفقرة أ٧٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٢	في حال وجد المدقق، في حالات استثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي، يتعين على المدقق توثيق كيفية تحقيق إجراءات التدقيق البديلة التي تم أداؤها لهدف ذلك المتطلب ودواعي هذا الحياد. (المرجع: الفقرتان أ١٨-أ١٩).

وتحدد معايير التدقيق الدولية مسؤوليات ومتطلبات المدققين عند القيام بالتدقيق. وكما هو مذكور في الفقرات ١٨ و٢٢ و٢٣ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، ينبغي على المدقق الإمتثال لكل متطلب ذو علاقة (يرد في قسم المتطلبات لمعايير التدقيق الدولية)، إلا في ظروف إستثنائية يتم أداء اجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. وتجدر ملاحظة ما يلي:-

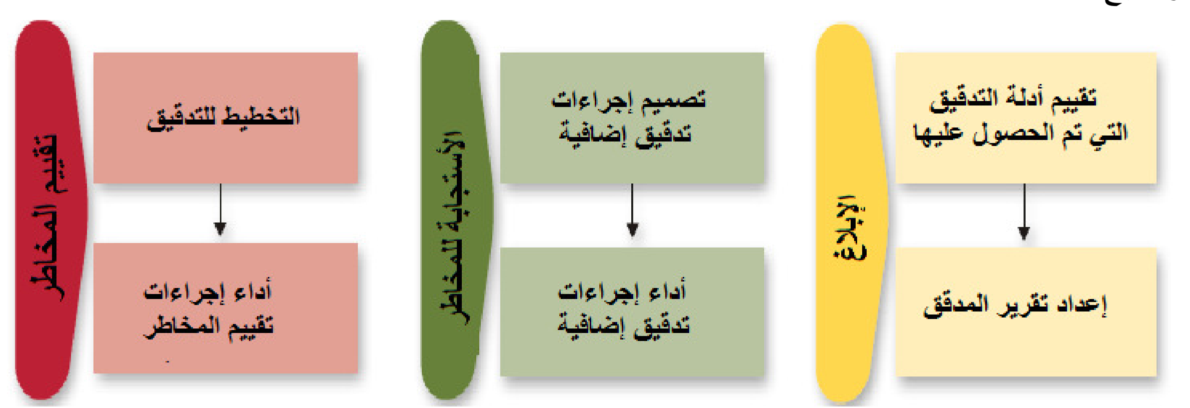
التوضيح ٣. ٨-١

معايير التدقيق الدولية	الوصف
الحالة	تقدم معايير التدقيق الدولية، مُجتمعة، معايير لعمل المدقق في تلبية أهدافه الشاملة. وتتعامل معايير التدقيق الدولي مع المسؤوليات العامة للمدقق، إضافة إلى المزيد من اعتبارات المدقق ذات العلاقة بتطبيق تلك المسؤوليات الخاصة بالموضوعات المحددة.
الإرتباط	قد لا تكون بعض معايير التدقيق الدولية (وبالتالي جميع متطلباتها) ذات علاقة في الظروف (على سبيل المثال التدقيق الداخلي أو حسابات المجموعة). وتحتوي بعض معايير التدقيق الداخلي متطلبات شرطية. وتعتبر تلك المتطلبات ذات علاقة حين تُطبق الظروف المُتصورة ويتواجد الشرط. ويجب توثيق أي إبتعاد عن متطلبات معايير التدقيق الدولي ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع إجراءات التدقيق البديلة التي تم تأديتها والأسباب المؤدية للإبتعاد.
القوانين المحلية	قد يُطلب من المدققين (بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولي) الإمتثال لمتطلباتٍ قانونية وتنظيمية محددة أو معايير تدقيق أخرى لنطاق إختصاص أو بلد محددين.
أخرى	يتم توضيح النطاق وتاريخ السريان وأي قيود محددة على تطبيق معيار تدقيق معين في معيار التدقيق الدولي. إلا أن تاريخ السريان لمعيار التدقيق الدولي قد يتأثر بواسطة المتطلبات القانونية في نطاق إختصاص معين. وما لم يتم خلاف ما ذُكر في معيار التدقيق الدولي، يُسمح للمدقق بتطبيق معيار التدقيق الدولي قبل تاريخ السريان المحدد فيها.

٤ . التدقيق المبني على المخاطر – نبذة عامة

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
أهداف المدقق والمكونات الأساسية والنهج في سبيل أداء تدقيق مبنـــي على المخاطر.	متعددة

التوضيح ٤. ٠-١



الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التـــدقيق الـــدولي ٢٠٠ الفقرة ١١	لدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الشاملة للمدقق فيما يلي:- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الاخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكّن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية؛ (ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٣	إن الهدف من إجراء عملية تدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وفي حالة معظم أطر الأهداف العامة، يكون رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار العمل. وإن عملية تدقيق تم أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تمكّن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (المرجع: الفقرة أ١)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٥	تقتضي معايير التدقيق الدولية، كأساس لرأي المدقق، أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال أو خطأ. وإن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحدّ من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية) إلى مستوى منخفض مقبول. ومع ذلك، لا يعتبر التأكيد المعقول مستوى مطلقاً من التأكيد بسبب وجود قيود كامنة لعملية التدقيق ينتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق استنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعاً. (المرجع: الفقرات أ٢٨-أ٥٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٣٤	قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويين:- • المستوى الكلي للبيانات المالية؛ و • مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٤٠	لا تشير معايير التدقيق الدولية عادة إلى مخاطرة كامنة ومخاطرة رقابة بشكل منفصل، بل تشير إلى تقييم موحد "لمخاطر الأخطاء الجوهرية". ومع ذلك، قد يُجري المدقق تقييمات منفصلة أو موحدة للمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة بالإعتماد على أساليب أو منهجيات التدقيق المفضلة وإعتبارات عملية. وقد يتم التعبير عن تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية باستخدام مصطلحات كمية مثل النسب المئوية أو مصطلحات غير كمية. وفي أي حالة من هذه الحالات تُعد حاجة المدقق لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من الأساليب المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييم.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٤٥	ليس من المتوقع، ولا يستطيع، أن يقوم المدقق بالحد من مخاطرة التدقيق تماماً وبالتالي فإنه لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ويعود ذلك وجود قيود كامنة لعملية التدقيق تنتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى استنتاجات وبناء رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتنشأ القيود الكامنة لعملية التدقيق من:- • طبيعة التقارير المالية؛ • طبيعة إجراءات التدقيق؛ و • الحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة.

٤. ١ لمحة عامة

يمكن تلخيص الأهداف الشاملة للمدقق والمذكورة في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١١ كما يلي:-

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يُمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية مُعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد تقارير مالية مطبق؛ و
- الإبلاغ عن البيانات المالية، والإتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

التأكيد المعقول

يُعتبر التأكيد المعقول مستوى عال من التأكيد ولكن ليس مُطلق. ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأيا غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهريةً) إلى مستوى منخفض مقبول. ومع ذلك لا يمكن للمدقق أن يقدم تأكيد مطلق بسبب القيود المتأصلة في العمل المنفّذ. وينتج هذا من غالبية أدلة التدقيق (والتي على إثرها يستخلص المدقق الاستنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه) ليكون مُقنعاً أكثر من كونه قاطعاً.

القيود المتأصلة للتدقيق

يبين التوضيح بعض القيود المتأصلة لعمل التدقيق الذي يتم أداؤه.

التوضيح ٤. ١-١

القيود	الأسباب
طبيعة إعداد التقارير المالية	يتضمن إعداد البيانات المالية:- • التقدير من قبل الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و • القرارات الذاتية أو التقييمات (مثل التقدير) من قبل الإدارة والمتضمنة مدى التفسيرات أو التقديرات المقبولة.
طبيعة أدلة التدقيق المتوفرة	يتألف معظم عمل المدقق في تشكيل قرار المدقق من الحصول على دليل التدقيق وتقييمه. ويميل هذا الدليل لأن يكون مقنعاً في طابعه أكثر منه حاسماً. ويتم الحصول على دليل التدقيق بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها خلال مسار التدقيق. كما قد يتضمن أيضاً معلومات تم الحصول عليها من المصادر الأخرى مثل:- • التدقيقات المسبقة؛ • إجراءات رقابة الجودة في الشركة لقبول وإستمرارية العميل؛ • السجلات المحاسبية للمنشأة؛ و • دليل التدقيق المُعد من قبل خبير موظف أو مكلّف من قبل المنشأة.
طبيعة إجراءات التدقيق	لا تكشف إجراءات التدقيق، مهما وضعت بعناية، كل البيانات الخاطئة. يوضع بالإعتبار ما يلي:- • تضع أي عينة تقل عن ١٠٠% من المجتمع بعض المخاطرة بأن لا يتم كشف البيانات الخاطئة؛ • قد لا تقدم الإدارة أو الآخرون، بقصد أو دون قصد، المعلومات الكاملة المطلوبة. وقد يتضمن الاحتيال مخططات معقدة ومنظمة بعناية وضعت لإخفاء ذلك الاحتيال؛ و • قد لا تكشف إجراءات التدقيق المُستخدمة لجمع دليل التدقيق نقصان بعض المعلومات.
توقيت إعداد التقارير المالية	يميل ارتباط/ قيمة المعلومات المالية إلى الإنخفاض مع مرور الوقت، ولذلك توجد حاجة لأن يوضع توازن بين موثوقية المعلومات وكلفتها. ويتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يبدي المدقق رأيه ضمن فترة معقولة وبكلفة معقولة. وبناءً على ذلك، ليس من العملي تناول جميع المعلومات التي قد توجد، أو تتبع كل مسألة بشكل مستنزف على فرضية أن تكون المعلومات خاطئةً أو احتياليةً مالم يثبت خلاف ذلك.

نطاق التدقيق

يُعتبر نطاق عمل المدقق وتقديم الرأي مقتصراً عادة على ما إذا كانت البيانات المالية مُعدّة، بكافة نواحيها الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وكنتيجة لذلك، لا يؤكد تقرير المدقق غير المعدل الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا كفاءة أو فعالية ما قامت به الإدارة في تسيير شؤون المنشأة.

ويتطلب أي توسيع لمسؤولية التدقيق الأساسية، مثل تلك المطلوبة من قبل القوانين المحلية أو أنظمة الأوراق المالية، من المدقق القيام بعمل إضافي، وتعديل أو توسيع تقرير المدقق وفقاً لذلك.

الأخطاء الجوهرية

تحدث الأخطاء الجوهرية (سواءً كانت فرديةً أو مجتمعة مع جميع البيانات الخاطئة غير المصححة والإفصاحات المفقودة/ المضللة في البيانات المالية) حين يُمكن بشكل معقول توقع تأثيرها على القرارات الاقتصادية للمستخدم والمتخذة بناءً على البيانات المالية.

التوكيدات

تعتبر التوكيدات إقرارات من قبل الإدارة، صريحة أو غير ذلك، مضمنة في البيانات المالية. وتتصل بتمييز وقياس وتقديم وإفصاح مختلف المكونات (المبالغ والإفصاحات) في البيانات المالية. على سبيل المثال يتصل توكيد الاكتمال بجميع العمليات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها. ويتم استخدامها من قبل المدقق للوقوف على الأنواع المختلفة من البيانات الخاطئة المحتملة والتي قد تحدث.

٤ . ٢ مخاطرة التدقيق

تعتبر مخاطرة التدقيق هي مخاطرة التعبير عن رأي تدقيق غير ملائم حول البيانات المالية الخاطئة جوهرياً. ويعدّ الهدف من التدقيق هو التقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ويحتوي التدقيق على مكونين رئيسين كما هو موضح أدناه.

التوضيح ٤ . ٢-١

المخاطرة	الطبيعة	المصدر
مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة	قد تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية.	أهداف/ عمليات المنشأة وتصميم/ تنفيذ الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.
مخاطر الكشف	قد يخفق المدقق في كشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.	طبيعة ومدى الإجراءات التي قام المدقق بتأديتها.

ولتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، يُطلب من المدقق:-

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- حصر مخاطرة الكشف. ويمكن تحقيق ذلك من خلال أداء الإجراءات التي تستجيب إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعلى كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

مكونات مخاطرة التدقيق

تم وصف المكونات الرئيسية لمخاطرة التدقيق في التوضيح التالي.

التوضيح ٤. ٢-٢

الطبيعة	الوصف	التعليق
المخاطر المتأصلة	إستجابة التوكيد حول فئة من المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح لأخطاء قد تكون جوهرية، فردية أو بمجموعها مع بيانات خاطئة أخرى، قبل إعتبار أي أنظمة رقابة ذات علاقة.	ويتضمن ذلك أحداث أو شروط (داخلية أو خارجية) يمكن أن تؤدي إلى بيانات خاطئة (خطأ أو احتيال) في البيانات المالية. ويمكن أن تنشأ مصادر المخاطرة (غالباً ما يتم تصنيفها كمخاطر تجارية أو مخاطر احتيال) من أهداف المنشأة، وطبيعة عملياتها/ صناعتها، والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها، وحجمها وتعقيدها.
مخاطر الرقابة	لا يتم منع أو كشف أو تصحيح مخاطرة البيانات الخاطئة التي يمكن أن تحدث في توكيد حول فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح بحيث يمكن أن يكون ذلك جوهرياً إما بشكل فردي أو مجتمعاً مع بيانات خاطئة أخرى، في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية في المنشأة.	تصمم الإدارة أنظمة رقابة للتخفيف من العامل المتأصل (مخاطرة أعمال أو احتيال) المحدد. وتقيم المنشأة مخاطرها (تقييمات المخاطرة) ومن ثم تصمم وتنفذ أنظمة الرقابة الملائمة للتقليل من انكشاف مخاطرتها إلى مستوى جيد (مقبول). قد تكون أنظمة الرقابة:- • سائدة بطبيعتها، مثل موقف الإدارة تجاه الرقابة، والالتزام بتوظيف أشخاص ذوي كفاءة، ومنع الاحتيال. ويطلق عليها عامة أنظمة رقابة على مستوى المنشأة؛ و • محددة لبدء أو السير في أو تسجيل معاملة معينة. وتدعى تلك غالباً أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو مستوى النشاط أو المعاملات.
مخاطر الكشف	لا تكشف مخاطرة أداء الإجراءات من قبل المدقق للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، الأخطاء الموجودة والتي يمكن أن تكون جوهرية سواءً كانت فردية أو مجتمعة مع بيانات خاطئة أخرى.	يقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) عند مستويات البيانات المالية والتوكيدات. ويتم بعدها تطوير إجراءات التدقيق للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ويتضمن ذلك النظر في المخاطرة المحتملة لكل من:- • اختيار إجراء تدقيق غير ملائم؛ • التطبيق الخاطئ لإجراء تدقيق ملائم؛ أو • التفسير الخاطئ للنتائج من إجراء التدقيق.

ملاحظة: تعرّف معايير التدقيق الدولي مخاطرة الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد بأنها تتألف من مكونين اثنين: مخاطرة متأصلة ومخاطرة الرقابة. وبناء على ذلك، لا تشير معايير التدقيق الدولي على نحو عادي إلى المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة بشكل منفصل، ولكن إلى تقييم موحد يدعى "مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية." وبالرغم من ذلك يجوز للمدقق أن يقوم بفصل أو جمع تقييمات المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة، معتمداً على تقنيات أو منهجيات التدقيق المفضلة والإعتبارات العملية.

نقطة للتأمل

المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال المنفصلة

يمكن للعديد من المخاطر المتأصلة أن تؤدي إلى كل من مخاطرتي الأعمال التجارية والاحتيال. قد يخلق نظام محاسبي جديد أخطاء محتملة (تجارية)، ولكن قد يوفر أيضا الفرصة لشخص ما للتلاعب في النتائج المالية أو إساءة استخدام الأصول (مخاطر الاحتيال).

ولذلك عند تحديد مخاطرة أعمال ما تمعن دائماً في ما إذا كانت تخلق أيضاً مخاطرة احتيال. إذا كانت تفعل ذلك، قم بتسجيل وتقييم مخاطرة احتيال منفصلة عن عوامل مخاطرة تجارية. وإلا فإنه من الممكن أن تشير إستجابة التدقيق فقط لمكون مخاطرة تجارية وليس لمخاطرة الاحتيال.

تسجيل مخاطر الاحتيال

يتم تحديد الاحتيال غالباً من خلال اختبارات:-

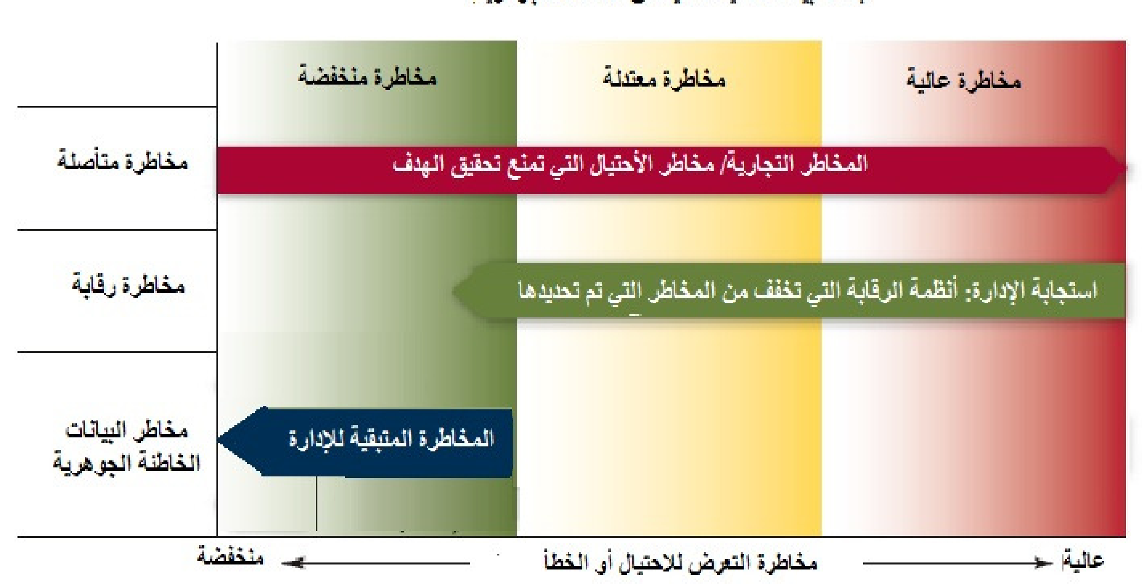
- الأنماط غير الاعتيادية، أو الاستثناءات والوقائع الغريبة في المعاملات/ الأحداث؛ أو
- الأشخاص ذوي الدافع والفرصة والتبرير المنطقي لارتكاب عملية الاحتيال.

إذا تم ملاحظة أي من مثل هذه المسائل (خلال أي مرحلة من مراحل التدقيق)، ينبغي أن يتم تسجيلها وتقييمها كمخاطر احتيال، حتى وإن كانت تبدو في الظاهر غير جوهرية. ويساعد تسجيل هذه المخاطر في ضمان أنها تؤخذ في الإعتبار بشكل ملائم عند تطوير إستجابة التدقيق.

خلاصة مكونات مخاطرة التدقيق

التوضيح ٢.٤-٣

يبين الرسم البياني التالي العلاقات المتبادلة بين المخاطرة والرقابة. ويحتوي شريط المخاطرة المتأصلة على جميع عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية (قبل أي إعتبار للرقابة الداخلية). ويعكس شريط مخاطرة الرقابة إجراءات الرقابة المحددة والسائدة الموضوعة تحت التنفيذ من قبل الإدارة للتخفيف من مخاطرة خطأ البيانات المالية. ويُطلق غالباً على المدى الذي لا تكمل فيه أشرطة مخاطرة الرقابة عملية التقليل من المخاطر المتأصلة مصطلح (المخاطرة المتبقية) للإدارة أو قابلية المخاطرة أو تحمل المخاطرة.



ملاحظة: يختلف طول الأشرطة في التوضيح بناءً على الظروف المعينة وملف المخاطرة للمنشأة.

التوضيح ٤. ٢–٤

يبين هذا الرسم البياني دور المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، ومن ثمّ أداء إجراءات التدقيق الاستجابية المصممة للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل ملائم.



ملاحظة:–

يختلف طول الأشرطة في التوضيح بناءً على الظروف المعينة وملف المخاطرة للمنشأة، وطبيعة إستجابة المدقق.

٤. ٣ كيف تقوم بأداء تدقيق مبني على المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١٨–أ٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٦	ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٧)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٧	في سبيل الحصول على تأكيد معقول، ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى إستنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه. (المرجع: الفقرات أ٢٨–أ٥٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢١	في سبيل تحقيق الأهداف الشاملة للمدقق، ينبغي أن يستخدم المدقق الأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وإجراء عملية التدقيق، مع الأخذ بعين الإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، وذلك من أجل: (المرجع: الفقرات أ٦٧–أ٦٩) (أ) تحديد ما إذا كانت أية إجراءات تدقيق، بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ضرورية طبقاً للأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية؛ و (المرجع: الفقرة أ٧٠) (ب) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة أ٧١)

يتضمن التدقيق المبني على المخاطر ثلاث خطوات رئيسية، كما هو موضح أدناه.

التوضيح ٤.٣-١

الخطوة (المرحلة)	الوصف
تقييم المخاطر	أداء إجراءات تقييم المخاطر لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.
الإستجابة للمخاطر	تصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق والتي تستجيب للمخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية، عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
الإبلاغ	ويتضمن ذلك:- • إبداء الرأي المبني على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه؛ و • إعداد وإصدار تقرير والذي يتناسب مع ما تم الوصول إليه من نتائج.

ويبين التوضيح أدناه طريقة أبسط لوصف المكونات الثلاثة

التوضيح ٤.٣-٢



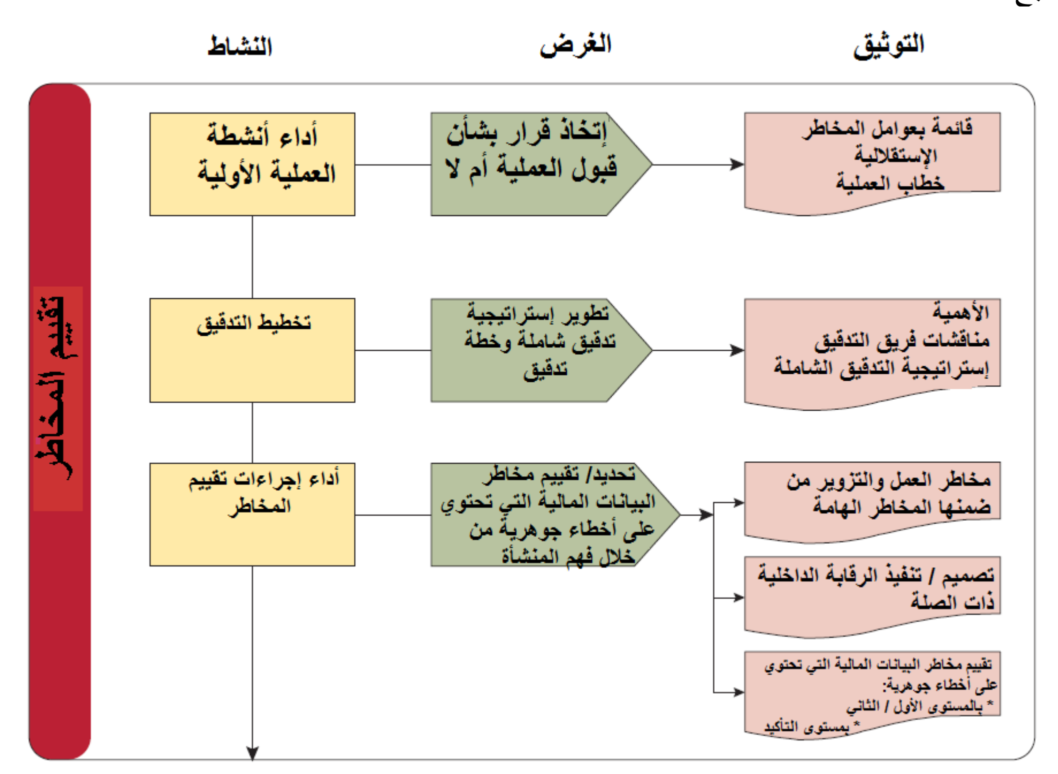
* "الحدث" هو ببساطة عامل مخاطرة تجارية أو إحتيال (انظر الوصف في المجلد ١، الفصل ٤، التوضيح ٤,٢-٢) بما في ذلك تلك عوامل المخاطرة الناجمة عن غياب الرقابة الداخلية للتخفيف من احتمالات البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية.

ويبين التوضيح أدناه المهام المختلفة التي تتضمنها كل من هذه المراحل الثلاث. وقد تم تناول كل مرحلة من هذه المراحل بمزيد من التفاصيل في الفصول اللاحقة من هذا الدليل.

تقييم المخاطر

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣	إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

التوضيح ٤. ٣-٣



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

وتتضمن مرحلة تقييم المخاطر الفعالة ما يلي:-

التوضيح ٤. ٣-٤

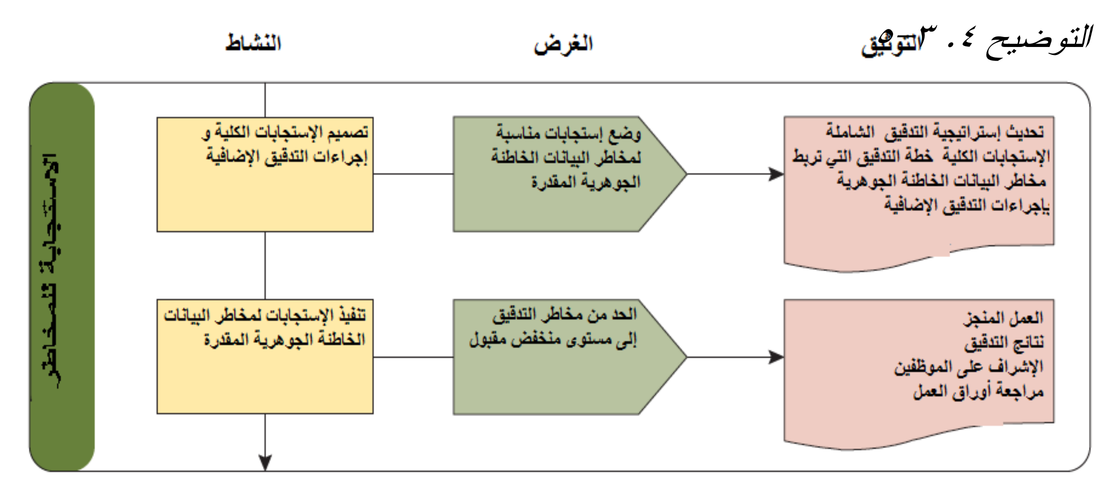
المتطلبات	الوصف
المشاركة الواضحة للأعضاء الأعلى في الفريق	يحتاج شريك العملية والأعضاء الرئيسيون الآخرون في العملية إلى المشاركة بشكل فعال في تخطيط التدقيق، وفي التخطيط والاشتراك في المناقشة بين أعضاء فريق العملية. ويضمن ذلك أن تستفيد خطة التدقيق من خبراتهم ورؤيتهم. ومن الملاحظ أن معايير التدقيق الدولي تشير دائماً إلى مصطلح "مدقق" بأنه الشخص الذي يقوم بأداء العملية. في حين يريد معيار التدقيق الدولي من المتطلب أو المسؤولية أن يتم تحقيقه من قبل شريك العملية، بحيث يستخدم مصطلح "شريك العملية" أكثر من "المدقق".
التأكيد على "التشكك المهني"	لا يمكن التوقع من المدقق أن يتجاهل الخبرات السابقة من صدق ونزاهة إدارة المنشأة وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك لا يشفع الاعتقاد بصدق ونزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة للمدقق بحاجته للالتزام بالتشكك المهني، أو يسمح للمدقق بالشعور بالرضا عن أقل من دليل تدقيق سائد عند الحصول على تأكيد معقول.
التخطيط	يضمن الوقت المبذول في تخطيط التدقيق (تطوير استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق) بأن تتحقق أهداف التدقيق بالشكل السليم، وأن يركز عمل موظفي التدقيق دائماً على جمع أدلة لأكثر النواحي أهمية في الأخطاء المحتملة.
مناقشات الفريق واستمرارية الاتصال	يقدم نقاش/ اجتماع التخطيط للفريق بحضور شريك العملية منتدى رائع لـ: • إعلام الموظفين عن العميل بشكل عام ومناقشة نواحي المخاطرة المحتملة؛ • مناقشة فعالية إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملتين ومن ثمّ إجراء التغييرات كما يلزم الأمر؛ • إجراء عصف ذهني في كيف يمكن للاحتيال أن يقع، ومن ثمّ تصميم إستجابة ملائمة له؛ و • تخصيص مسؤوليات التدقيق ووضع الإطارات الزمنية لذلك. وتعتبر استمرارية الاتصال بين فريق التدقيق طوال فترة العملية مهماً أيضاً، فعلى سبيل المثال مناقشة وتناول أمور التدقيق، أو الأنشطة غير الاعتيادية أو مؤشرات الاحتيال المحتملة. ويتيح ذلك الاتصال بالإدارة في الوقت المناسب، وإجراء، إذا لزم الأمر، تغييرات في إستراتيجية التدقيق وإجراءات التدقيق
التركيز على تحديد المخاطرة	تعتبر الخطوة الأكثر أهمية في عملية تقييم المخاطر هي تحديد جميع المخاطر ذات العلاقة. وإذا لم يتم تحديد عوامل المخاطرة التجارية ومخاطرة الاحتيال من قبل المدقق، فلن يتمّ تقييمهم أو توثيقهم، كما لن يتم تصميم إستجابة تدقيق ملائمة. ولهذا تعتبر إجراءات تقييم المخاطر جيدة التصميم مهمة جداً لفعالية التدقيق. وتحتاج أيضاً إجراءات تقييم المخاطر تلك أن يتم أداؤها من قبل المستوى الملائم من الموظفين

المتطلبات	الوصف
قابلية تقييم إستجابة الإدارة للمخاطرة	تعتبر الخطوة الأساسية في عملية تقييم المخاطر هي تقييم فعالية استجابات الإدارة (والتي هي تصميم/تنفيذ أنظمة رقابة الإدارة)، إن وجدت، للتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة في البيانات المالية. وفي المنشآت الصغيرة، يتم على الأرجح وضع اعتماد أكثر على بيئة الرقابة (مثل كفاءة ونزاهة الإدارة وغيرها) وأقل على أنشطة الرقابة التقليدية (مثل الفصل بين الواجبات وغيرها)
استخدام التقدير المهني	تستدعي متطلبات تدقيق معايير التدقيق الدولية استخدام ومن ثمّ توثيق التقديرات المهمة الموضوعة من قبل المدقق طوال فترة التدقيق. وتتضمن الأمثلة النموذجية على المهام خلال تقييم المخاطرة: • إتخاذ قرار قبول العميل أو الاستمرارية معه؛ • وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؛ • وضع الأهمية النسبية؛ • تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما فيها تحديد المخاطر المهمة والنواحي الأخرى حيث يكون إعتبار التدقيق خاص ضرورياً؛ و • تطوير التوقعات من أجل استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية.

الإستجابة للمخاطر

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٣	يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

التوضيح ٤. ٣التوثيق



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة
(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.
(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

في هذه المرحلة، يتمعن المدقق في الأسباب (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) لتقييمات المخاطرة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد (لكل فئة من المعاملات ورصيد الحساب والإفصاح) ويطور إجراءات التدقيق الاستجابية.

ويتم توثيق إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية في خطة تدقيق:-

- تحتوي إستجابة شاملة للمخاطر المحددة عند مستوى البيانات المالية؛
- تتناول نواحي البيانات المالية الجوهرية؛ و
- تحتوي طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة والمصممة للإستجابة للأخطاء الجوهرية في المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد.

وتتناول الاستجابات الشاملة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. وتتضمن هذه الإستجابات تعيين وإشراف الموظفين الملائمين، والحاجة للتشكك المهني، ومدى التعزيز المطلوب لتفسيرات/توضيحات الإدارة، والتمعن في نوع إجراءات التدقيق المراد أداؤها، وما الوثائق التي يتم فحصها دعماً للمعاملات الجوهرية.

وتتألف مزيد من إجراءات التدقيق عامةً من إجراءات جوهرية مثل اختبارات التفاصيل، والإجراءات التحليلية، واختبارات أنظمة الرقابة (حيث يوجد توقع بعمل أنظمة الرقابة تلك بالشكل الفعال خلال تلك الفترة).

ومن المسائل التي ينبغي على المدقق أخذها بالإعتبار عند تخطيط خليط من إجراءات التدقيق الملائمة من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة ما يلي:-

- **استخدام اختبارات أنظمة الرقابة**
  - تحديد أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة، والتي إذا تم اختبارها، تقلل من الحاجة/النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى. وكقاعدة عامة، تعد عينة الحجم لاختبار أنظمة الرقابة غالباً وبشكل ملحوظ أقل من تلك في الإختبار الجوهري لسير المعاملة. وبافتراض أن أنظمة الرقابة ذات العلاقة تعمل باتساق وأن انحراف أنظمة الرقابة ليس مرجحاً، يمكن لاستخدام اختبارات أنظمة الرقابة غالباً أن تنتج في أقل الأعمال التي يتم أداؤها. إلا أنه لا يوجد متطلب يقضي باختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية (سواءً كانت مباشرة أو غير مباشرة).
  - تحديد أي توكيدات لا يمكن تناولها من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. فعلى سبيل المثال يمكن أن يطبق هذا غالباً على اكتمال المبيعات في منشأة صغيرة، والمواقف حيث توجد معاملات معالجة عالية الأتمتة (مثل مبيعات الإنترنت) مع القليل أو دون التدخل اليدوي.
- **الإجراءات التحليلية الجوهرية**

وهي الإجراءات التي يمكن أن يتم فيها توقع المبلغ الكلي من سير المعاملات بشكل صحيح بناءً على الدليل المتوفر. وتُقارن هذه التوقعات بالمبالغ الفعلية في السجلات المحاسبية، وامتداد أي أخطاء تم تحديدها بسهولة (انظر المجلد ١، الفصل ١٠). وفي بعض الحالات، إذا كانت المخاطرة المقيمة لتوكيد معين منخفضة (دون إعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة)، ويجوز للمدقق أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها التي تقدم دليل تدقيق ملائم كافٍ.

- **عدم القدرة على التنبؤ**

الحاجة إلى دمج مكوّن عدم التنبؤ في الإجراءات المؤداة، وذلك عند الإستجابة لمخاطرة الأخطاء الجوهرية وفقاً للاحتيال المحتمل. وعلى سبيل المثال يمكن عدم الإعلان عن زيارات مواقع عدّ قوائم المخزون، أو يمكن تنفيذ إجراءات معينة قبل نهاية العام دون أن يتم الإعلان عنها. ويحتاج مكون عدم التنبؤ أيضاً أن يؤخذ بالإعتبار في كمية المعلومات المقدمة إلى الإدارة فيما يخص إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.

- **تجاوزات الإدارة**

الحاجة إلى إجراءات تدقيق محددة لتناول إحتمالية حصول تجاوز للإدارة.

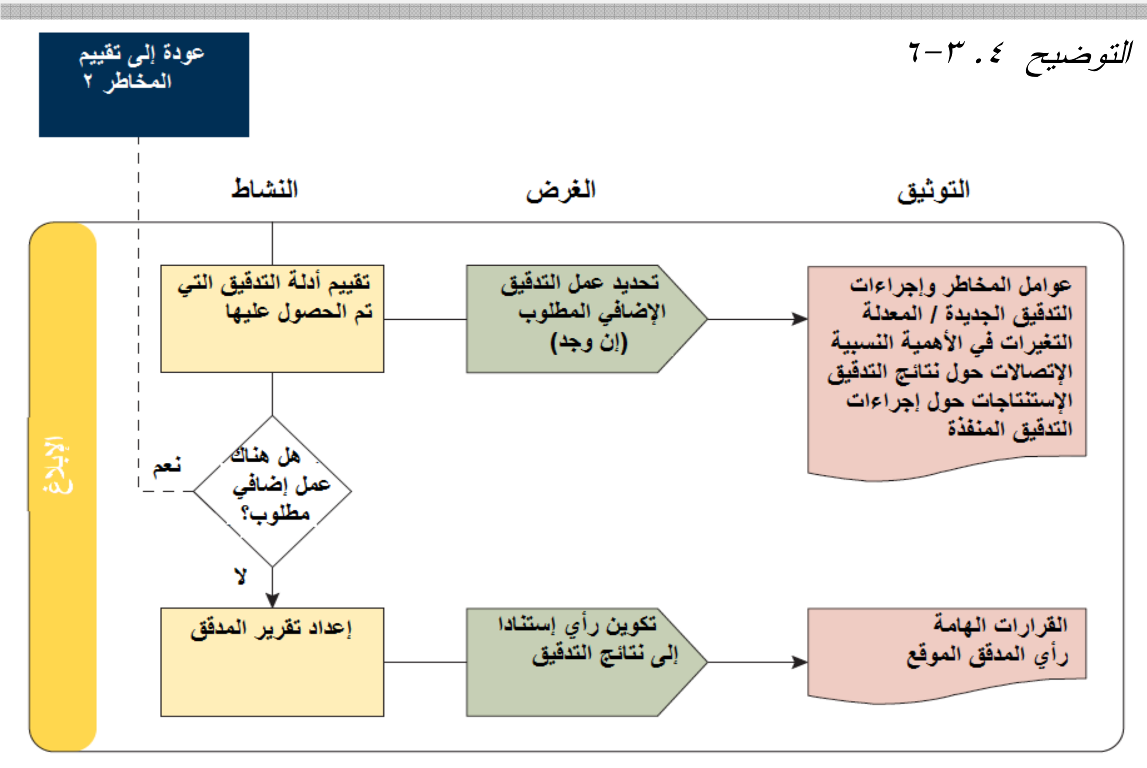
- **المخاطر الهامة**

إستجابة التدقيق "للمخاطر الهامة" التي تم تحديدها. (أنظر المجلد الثاني، الفصل العاشر)

الإبلاغ

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٦	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و (ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضاً الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

التوضيح ٤. ٣-٦



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

وتكون المرحلة النهائية من التدقيق هي بتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه وتحديد ما إذا كان كافٍ وملائم للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ومن المهم خلال هذه المرحلة من التدقيق تحديد:-

- أي تغير في مستوى تقييم المخاطرة؛
- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم الوصول إليها من العمل الذي تم أداؤه ملائمة؛
- إذا ما تم مواجهة أي ظروف مريبة؛ و
- إذا ما تم تقييم المخاطر الإضافية (التي لم يتم تحديدها مسبقاً) بالشكل الملائم، وتم أداء إجراءات التدقيق الإضافية كما هي مطلوبة.

ولا يُعتبر إجتماع الفريق (مع اقتراب أو في نهاية العمل الميداني) لتقديم إيجاز بالمعلومات متطلباً محدداً لمعايير التدقيق الدولية، إلا أنه يمكن أن يكون مفيداً للموظفين لمناقشة نتائج التدقيق، وتحديد أي مؤشرات للاحتيال وتحديد الحاجة (إن وجدت) لأداء أي إجراءات تدقيق إضافية.

وعند أداء جميع الإجراءات والوصول إلى الاستنتاجات ينبغي:-

- إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بنتائج التدقيق؛ و
- تكوين رأي التدقيق واتخاذ قرار استخدام الصيغة الملائمة في تقرير المدقق.

٤ . ٤ الوثائق

يتم طلب وثائق تدقيق كافية لتمكين المدقق الخبير، والذي لم يقم بإجراء اتصال مسبق مع التدقيق، من فهم:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها؛
- نتائج أداء تلك الإجراءات ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه؛ و
- المسائل الهامة المثارة خلال التدقيق، والاستنتاجات التي تم الوصول إليها بهذا الشأن؛ والتقدير المهني الهام الذي تم اتخاذه للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

وعادة ما تعتبر وثائق التدقيق للمنشأة الأصغر حجماً أقل شمولاً من تلك في المنشأة الأكبر حجماً. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل جوانب مختلفة من التدقيق مجتمعة في وثيقة واحدة، مع إشارة مرجعية إلى أوراق العمل الداعمة، حسب المطلوب.

وليس من الضروري للمدقق أن يوثق:-

- كل مسألة صغيرة تم تناولها، أو تقدير مهني صغير تم اتخاذه، في التدقيق؛ و
- الإمتثال إلى مسائل بحيث يظهر هذا الإمتثال من خلال وثائق متضمنة داخل ملف التدقيق. وعلى سبيل المثال تبين خطة التدقيق في الملف بأن التدقيق كان مخططاً له، كما يبين خطاب التكليف الموقع أنّ المدقق وافق على شروط عملية التدقيق.

٤ . ٥ فوائد التدقيق المبني على المخاطرة

يلخص التوضيح أدناه بعض الفوائد من المنهج المبني على المخاطرة.

التوضيح ٤. ٥-١

الفوائد	الوصف
مرونة الوقت عند الحاجة لأداء عمل التدقيق	بما أن إجراءات تقييم المخاطرة لا تتضمن الاختبار التفصيلي للمعاملات والأرصدة، يمكن أداؤها قبل فترة كافية من نهاية المدة، بافتراض عدم وجود تغيرات تشغيلية هامة مرتقبة. ويساعد هذا في موازنة أعباء العمل لموظفي التدقيق على نحو أكبر طوال فترة التدقيق. كما قد تمنح العميل وقتاً للإستجابة لنقاط الضعف المحددة (والمُبلغ عنها) في أنظمة الرقابة الداخلية ولطلبات المساعدة الأخرى قبل بدء عمل التدقيق الميداني في نهاية الفترة. إلا أنه حين لا تتوفر المعلومات المالية المرحلية بسهولة، قد يتم أداء إجراءات تقييم المخاطرة التحليلية في تاريخ لاحق.
جهود فريق التدقيق المتركزة على النواحي الأساسية	بفهم أين يمكن لمخاطر الأخطاء الجوهرية أن تحدث في البيانات المالية، يمكن للمدقق توجيه جهود فريق العمل نحو الجوانب عالية المخاطر، وربما تخفيض العمل في الجوانب منخفضة المخاطر. وذلك يساعد أيضاً في ضمان استخدام موارد موظفي التدقيق بالشكل الفعال.
إجراءات التدقيق المتركزة على المخاطر المحددة	تصمم إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة للمخاطر المقيّمة. وبناء على ذلك، يمكن بشكل كبير خفض، أو حتى حذف، اختبارات التفاصيل التي تتناول المخاطر في شروطها العامة.
فهم أنظمة الرقابة الداخلية	إن الفهم المطلوب لأنظمة الرقابة الداخلية يُمكن المدقق من اتخاذ قرارات واعية حول مدى الحاجة لاختبار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة الداخلية. وتؤدي اختبارات أنظمة الرقابة (التي قد تتطلب بعضها اختبار مرة فقط كل ثلاث سنوات) غالباً إلى عمل مطلوب أقل بكثير من أداء اختبارات تفاصيل شاملة. (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٧)
إجراء اتصالات لمسائل ذات اهتمام للإدارة في الوقت المناسب	قد يُمكّن الفهم الأفضل لأنظمة الرقابة الداخلية المدقق من تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية (مثل تلك في بيئة الرقابة وأنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات) والتي لم يتم تمييزها مسبقاً. ويُمكّن إبلاغ نقاط الضعف هذه إلى الإدارة في الوقت المناسب لتمكينها من اتخاذ الإجراء الملائم، والذي يعتبر في مصلحتها. كما قد يوفر ذلك أيضاً الوقت في أداء التدقيق.

٤ . ٦ معايير التدقيق الدولية لتدقيقات المنشآت الأصغر حجماً

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٦٣	حيث يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين إعتبارات إضافية خاصة بعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة ومنشآت القطاع العام في التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى لمعيار تدقيق دولي معين. وتساعد هذه الإعتبارات الإضافية على تطبيق متطلبات المعيار لدى تدقيق هذه المنشآت، إلا أنها لا تحد أو تقلص من مسؤولية المدقق فيما يتعلق بتطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية والإمتثال لها.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٦٤	لأهداف تخصيص إعتبارات إضافية لعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، تشير عبارة "المنشأة الصغيرة" إلى منشأة تملك خصائص نوعية مثل:- (أ) تركيز الملكية والإدارة في يد عدد قليل من الأفراد (عادة ما يكون فرداً واحداً – إما شخصاً طبيعياً أو مؤسسة أخرى تملك المنشأة شريطة أن يتصف المالك بالخصائص النوعية ذات العلاقة)؛ (ب)واحداً أو أكثر من النقاط التالية:- (١) معاملات مباشرة أو غير معقدة؛ (٢) حفظ السجلات بشكل بسيط؛ (٣) عدد قليل من خطوط الأعمال وعدد قليل من المنتجات ضمن خطوط الأعمال؛ (٤) عدد قليل من أنظمة الرقابة الداخلية؛ (٥) عدد قليل من مستويات الإدارة التي تتحمل مسؤولية مجموعة واسعة من أنظمة الرقابة؛ أو (٦) عدد قليل من الموظفين، حيث يقع على عاتق العديد منهم مجموعة واسعة من المهام. لا تعدّ هذه الخصائص النوعية شاملة، ولا تقتصر على المنشآت الصغيرة بشكل حصري، ولا تتصف المنشآت الصغيرة بالضرورة بكافة هذه الخصائص.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٦٥	تم وضع الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة المشمولة في معايير التدقيق الدولية بشكل أساسي مع الأخذ بعين الإعتبار المنشآت غير المدرجة. ومع ذلك، قد تكون بعض الإعتبارات مفيدة في عمليات تدقيق المنشآت المدرجة الصغيرة.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٦٦	تشير معايير التدقيق الدولية إلى مالك منشأة صغيرة مشارك في إدارة المنشأة على أساس يومي باسم "المدير المالك".

لا تفرق معايير التدقيق الدولية بين منهج التدقيق المطلوب لمنشأة يملكها شخص واحد وتلك لمنشأة وطنية توظف آلاف الأشخاص. فالتدقيق هو التدقيق أينما كان. وبناءً على ذلك، لا يتغير المنهج الأساسي للتدقيق حتى وإن كانت المنشأة صغيرة الحجم.

ويُقصد من كلمة "تدقيق" نقل رسالة واضحة إلى مستخدمي البيانات المالية، بحيث تخبرهم تلك الرسالة بأن المدقق حصل على التأكيد المعقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، دون النظر إلى حجم أو نوع المنشأة التي تم تدقيقها.

وقد تم تناول مسألة التناسب هذه من جانب موظفي مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في وثيقة أسئلة وأجوبة الموظفين والتي حملت عنوان *تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل متناسب مع حجم وتعقيد المنشأة*،[١] والصادرة في أغسطس من عام ٢٠٠٩. ويعتبر الغرض منها هو مساعدة المدققين في تطبيق معايير التطبيق الموضحة من ناحية فعالية الكلفة. وكانت الإستجابة لسؤال "كيف تتناول معايير التدقيق الدولية حقيقة أن خصائص المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مختلفة بشكل كبير عن تلك للمنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً" كما يلي:-

[١] يوجد *تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل متناسب مع حجم وتعقيد المنشأة* في الموقع الإلكتروني: www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0

"إن أهداف المدقق هي نفسها عند تدقيق المنشآت بمختلف أحجامها وتعقيداتها. إلا أن هذا لا يعني أن كل تدقيق يتم التخطيط له وأداؤه بنفس الطريقة دائماً. تدرك معايير التدقيق الدولية أن إجراءات التدقيق المحددة التي يتم المباشرة بها لتحقيق أهداف المدقق والامتثال لمتطلبات معايير التدقيق الدولية قد تختلف كثيراً بناءً على ما إذا كانت المنشأة التي يتم تدقيقها كبيرة أم صغيرة، وما إذا كانت معقدة أم بسيطة. وتركز متطلبات معايير التدقيق الدولية، بالتالي، على المسائل التي يحتاج المدقق لأن يتناولها في التدقيق ولا تُفصل عادة الإجراءات المحددة التي ينبغي على المدقق أداؤها.

وتوضح معايير التدقيق الدولية أيضاً بأن نهج التدقيق الملائم لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية يعتمد على تقييم المدقق للمخاطرة. وعلى سبيل المثال، بناء على الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، قد يقرر المدقق أن النهج الموحد، والذي يستخدم كلاً من اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية، هو نهج فعال في الظروف للإستجابة إلى المخاطر المقيّمة. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال، يجوز للمدقق أن يتخذ القرار بأن من الكفاية أداء إجراءات تدقيق إضافية والتي تعدّ في المقام الأول إجراءات جوهرية، في سياق تدقيق منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم حيث لا توجد العديد من أنشطة الرقابة فيها والتي يمكن تحديدها من قبل المدقق.

ويُعد من المهم أيضاً ملاحظة إعتراف معايير التدقيق الدولية بأن الممارسة السليمة للتقدير المهني أساسية للسلوك السليم في التدقيق. بحيث يعتبر التقدير المهني ضرورياً، بخاصة، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة في تحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق. إلا أنه حين يحتاج مدقق منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم لممارسة التقدير المهني، فلا يعني ذلك بأنه يمكن للمدقق اتخاذ قرار عدم تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي إلاّ في الظروف الاستثنائية، وبشرط أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق بديلة من أجل تحقيق هدف ذلك المتطلب."

ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية في الإقتباس أعلاه على النحو التالي:-

- تتشابه أهداف التدقيق لأي حجم تدقيق كان؛
- قد تختلف إجراءات التدقيق المحددة المطلوبة كثيراً بناءً على حجم المنشأة والمخاطر المقيّمة؛
- تركز معايير التدقيق الدولية على مسائل يحتاج المدقق لأن يتناولها – دون تفصيل الإجراءات المحددة؛
- يعتمد تصميم إجراءات التدقيق الإضافية على تقييم المدقق للمخاطرة؛
- تعتبر الممارسة السليمة للتقدير المهني أساسية في تصميم إجراءات تستجيب بشكل ملائم للمخاطر المقيّمة؛ و
- لا يمكن استخدام التقدير المهني لمنع الامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي، إلا في الظروف الاستثنائية.

وبالإضافة إلى ذلك، تحتوي معايير التدقيق الدولية على عدد من الفقرات التي تتناول إعتبارات محددة لتدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم. وتقدم هذه المادة التوجيه المفيد في تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي المحددة وذلك في سياق تدقيق المنشأة صغيرة أو متوسطة الحجم.

ويتضمن التوضيح التالي بعض المقترحات للتنفيذ الناجح لمعايير التدقيق الدولية في العمليات الأصغر حجماً.

التوضيح ٤.٦-١

١. استغرق الوقت الذي تشاء لقراءة معايير التدقيق الدولية الموضحة ولتدريب الموظفين

يمكن أن يؤدي الإخفاق في فهم المتطلبات إلى:-

- جعل كامل مرحلة تقييم المخاطرة مجرد "إضافة" إلى أعمال التدقيق الجوهرية الأخرى التي تم أداؤها. وينبغي أن يكون تقييم المخاطرة هو المحرك لاختيار إجراءات التدقيق المقرر أداؤها، وليس قائمة معيارية للإجراءات التي يمكن أن تطبق على أي منشأة. ويعتبر الغرض من تقييم المخاطرة هو تركيز جهود التدقيق على المجالات التي تكون بها مخاطرة أكبر لأخطاء جوهرية في البيانات المالية، والابتعاد عن المجالات الأقل خطورة.
- تحويل ما ينبغي إعتباره تدقيق بسيط إلى مشروع معقد ومستنزف للوقت. ويمكن أن ينشأ ذلك إذا كانت الجهود متركزة على إتمام قوائم مراجعة ونماذج تدقيق معيارية ليست ذات أهمية، أكثر من استخدام التقدير المهني لقياس العمل وفقاً لحجم وتعقيد المنشأة التي يتم تدقيقها والمخاطر المنطوية عليها.
- الإخفاق في الامتثال إلى متطلب ("ينبغي على المدقق") في معيار تدقيق دولي ما.

٢. استغرق الوقت الذي تشاء للتخطيط الجيد مهما كانت العملية صغيرة

قيل سابقاً أن ساعة تمضيها في التخطيط يمكن أن توفر ساعات كثيرة عند التنفيذ. ويعتبر التخطيط الفعال للتدقيق في الأغلب هو الفرق بين التدقيق ذو الجودة ضمن الميزانية والتدقيق سيء الجودة المتجاوز للميزانية. ولا يعني ذلك بالضرورة عقد اجتماعات مكرسة للفريق في المكتب، كونه يمكن إنجاز التخطيط في العمليات الصغيرة جداً من خلال نقاشات وجيزة في بداية العملية وأثناء تقدم التدقيق.

المجالات الرئيسية التي يمكن تناولها في التخطيط:-

- تشجيع الموظفين على تحديد المجالات التي تبدو فيها إجراءات التدقيق الاعتيادية مفرطة فيما يتعلق بمخاطرة الأخطاء التي يتم تناولها.
- أخذ الوقت الكافي لضمان أن يفهم كل موظف الغرض والحاجة من الوثائق المطلوب منه تعبئتها. حيث يمكن أن يضيع الموظف ساعات لا تحصى في محاولة منه لتعبئة نماذج لا يفهمها.
- مناقشة احتمالية حدوث الاحتيال. وتشجيع الموظفين بأن يكونوا متشككين وفضوليين، وتمكينهم من إثارة المواضيع أو الملاحظات أو المسائل التي ليس لها تفسير.
- مناقشة الأطراف ذات العلاقة المعروفة وطبيعة/ حجم المعاملات.
- النظر فيما إذا كانت وثائق التدقيق المُعدّة في الفترات السابقة قابلة للتحديث ببساطة وفقاً للتغيرات التي طرأت، أم أنه سيتم إعدادها من جديد. وينبغي أن تكون الوثائق وتقييم عوامل المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة كافية لتمكين المدققين في الفترات اللاحقة من الارتقاء بفهمهم للمنشأة وتركيز الانتباه على توجهات الصناعة الجديدة، والتغيرات التشغيلية الرئيسية والمخاطر المتأصلة الجديدة وأنظمة الرقابة الداخلية المنقحة.

٣. تقييم بيئة الرقابة

ينبغي أخذ الوقت الكافي لفهم أنظمة الرقابة الداخلية السائدة والتي تعدّ جزءاً من بيئة الرقابة. وتختلف أنظمة الرقابة السائدة إلى حد ما عن أنظمة الرقابة للمعاملات؛ وتتناول مسائل مثل النزاهة والسلوك الأخلاقي وحوكمة الشركات، وكفاءة الموظف ومواقف الإدارة تجاه أنظمة الرقابة ومكافحة الاحتيال وإدارة المخاطرة ومتابعة أساليب الرقابة. وإذا كانت بيئة السلوك الأخلاقي عاجزة، يمكن أن يحدث تجاوز الإدارة بكل سهولة، ويمكن حتى لأفضل أنظمة الرقابة للمعاملات على عمليات مثل عمليات الشراء والبيع أن يتم تقويضها.

٤. هدف التحسين المستمر

يوجد ميل لبعض المدققين بأن يحذو حذو المدقق السابق بصورة عمياء، مما يؤدي إلى ملف يشابه ملف العام السابق. وتعدّ استمرارية مراجعة/ تحدي العمل المؤدّى في الأعوام السابقة وتحديد التغيرات التي تجعل التدقيق أكثر كفاءة وفعالية، نهجاً أفضل بكثير.

٥ . أنظمة الرقابة الداخلية – الغرض والمكونات

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
يبين الفصل غرض ونطاق وطبيعة أنظمة الرقابة الداخلية عبر إعداد التقارير المالية، بما في ذلك المكونات الخمسة التي ينبغي على المدقق أن يقيمها.	٣١٥

التوضيح ٥.٠-١



هدف المنشأة = إعداد بيانات مالية غير خاطئة جوهرياً

يمثل الشريط الأول في الرسم البياني جميع عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال والتي يمكن أن تؤدي إلى بيانات مالية خاطئة جوهرياً (قبل أي اعتبار لأنظمة الرقابة الداخلية). ويعكس الشريط الثاني إجراءات الرقابة التي تم تصميمها وتنفيذها لخفض المخاطر التي تم تحديدها. ويطلق غالباً على المدى الذي لا يكمل فيه الشريط الثاني خفض المخاطر المحددة أسم المخاطرة المتبقية للإدارة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤(ج)	الرقابة الداخلية – العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها. وتشير كلمة "عنصر الرقابة" إلى أي وجه لعنصر واحد أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٢	يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو مجتمعاً مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة أ٤٢-أ٦٥).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٣	عند الحصول على فهم لعناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستعلام من موظفي المنشأ. (المرجع: الفقرة أ٦٦-أ٦٨).

١.٥ لمحة عامة

تم تصميم وتنفيذ والإحتفاظ بأنظمة الرقابة الداخلية من جانب أولئك المكلفين بالحوكمة وإدارة الموظفين الآخرين لتناول المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال المحددة التي تهدد تحقيق الأهداف المذكورة، مثل موثوقية إعداد التقارير المالية.

ملاحظة: يتم دائماً تصميم نظام الرقابة للاستجابة (خفض) لمخاطرة محتملة. ومن الواضح أن نظام الرقابة الذي لا يتناول مخاطرة ما هو زائد عن الحاجة.

وتعدّ الخطوة الأولى في تقييم تصميم نظام الرقابة هي تحديد المخاطر التي تتطلب التخفيف من خلال أنظمة الرقابة. أما الخطوة الثانية فتتمثل بتحديد أنظمة الرقابة المناسبة لتناول تلك المخاطر.

٢.٥ أهداف أنظمة الرقابة الداخلية

إن أنظمة الرقابة الداخلية هي عبارة عن استجابة الإدارة المراد بها خفض عامل المخاطرة الذي تم تحديده أو تحقيق هدف رقابي. وتوجد علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية التي تنفذها من أجل ضمان تحقيق تلك الأهداف. وفي اللحظة التي يتم بها وضع الأهداف، يمكن تحديد وتقييم الأحداث المحتملة (المخاطر) التي قد تمنع تحقيق الأهداف. وبناءً على هذه المعلومة، يمكن للإدارة تطوير الاستجابات الملائمة، والتي تتضمن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.

وبشكل عام، يمكن تصنيف أهداف أنظمة الرقابة الداخلية إلى أربع فئات:-

- أهداف إستراتيجية عالية المستوى تدعم مهمة المنشأة؛
- إعداد التقارير المالية (أنظمة رقابة داخلية على إعداد التقارير المالية)؛
- العمليات (أنظمة الرقابة التشغيلية)؛
- الامتثال للقوانين والأنظمة.

وتختص أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق بإعداد التقارير المالية بشكل أساسي. ويتناول ذلك هدف المنشأة في إعداد البيانات المالية لأغراض خارجية.

ولا تتصل عادةً أنظمة الرقابة التشغيلية مثل جدولة الإنتاج والموظفين، ورقابة الجودة، وإمتثال الموظف لمتطلبات الصحة والسلامة بالتدقيق، إلا حين:-

- تُستخدم المعلومات الصادرة في تطوير إجراء تحليلي؛ أو
- يكون الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية مطلوباً.

وعلى سبيل المثال، إذا تم استخدام إحصائيات الإنتاج كأساس لإجراء تحليلي، فإنّ أنظمة الرقابة التي تضمن دقة تلك البيانات تكون ذات علاقة، وإذا كان عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المحددة له تأثير مباشر وجوهري على البيانات المالية، فإن أنظمة الرقابة المسؤولة عن الكشف والإبلاغ عن عدم الامتثال تكون ذات علاقة.

مكونات أنظمة الرقابة الداخلية

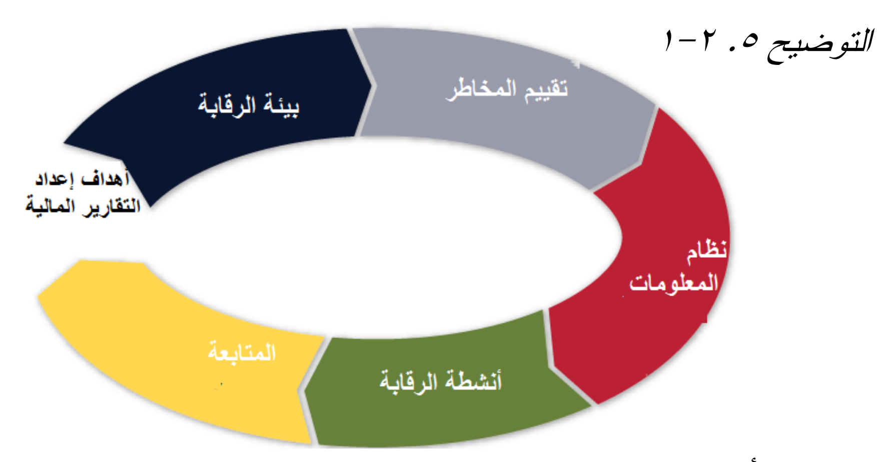
يعتبر مصطلح "أنظمة الرقابة الداخلية" كما تم إستخدامه في معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ أوسع نطاقاً من مجرد أنشطة رقابة مثل فصل الواجبات، والتفويضات وتسوية الحسابات ... إلخ. وتشمل أنظمة الرقابة الداخلية خمس مكونات أساسية:

- بيئة الرقابة؛
- عملية تقييم المخاطرة في المنشأة؛
- نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية المتصلة، وإعداد التقارير المالية ذات العلاقة، والاتصال؛
- أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق؛ و
- متابعة أنظمة الرقابة الداخلية.

ويبين التوضيح التالي تلك المكونات كما هي متصلة بأهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة.

العناصر الخمسة للرقابة الداخلية

التوضيح ٥. ٢-١



ويقدم تقسيم أنظمة الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر إطار عمل مفيد للمدققين في فهم الجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة. إلا أنه ينبغي ملاحظة أن:-

- الطريقة التي يتم بها تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه تختلف بناءً على حجم وتعقيد المنشأة. وتَستخدم المنشآت الأصغر حجماً غالباً وسائل أقل رسمية وعمليات وإجراءات أبسط في سبيل تحقيق أهدافها. وقد

لا يتم التفريق بين عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بوضوح تام؛ إلا أن الأغراض الكامنة وراءها صحيحة بشكل متساو. وعلى سبيل المثال فإن المدير المالك قد (وعند عدم توفر موظفين إضافيين ينبغي أن) يؤدي مهام تنتمي للعديد من عناصر الرقابة الداخلية.

- يمكن استخدام مصطلحات وأطر عمل مختلفة من تلك المستخدمة في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ لوصف الجوانب المتنوعة لأنظمة الرقابة الداخلية وتأثيرها على التدقيق، ولكن يجب تناول العناصر الخمسة جميعها في التدقيق.
- يعدّ الاعتبار الأساسي لدى المدقق فيما إذا كان، وكيف، يمنع نظام الرقابة المحدد أو يكشف أو يصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات، والتوكيدات المتعلقة الخاصة بها.

وفيما يلي ملخص لعناصر الرقابة الداخلية الخمسة.

٣.٥ بيئة الرقابة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذه الفهم، يجب أن يقيّم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، (مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالحوكمة)، بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و (ب)كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرة أ٦٩-أ٧٨).



تُعتبر بيئة الرقابة الأساس لأنظمة الرقابة الفعالة، بحيث توفر النظام والهيكل للمنشأة. كما أنها ترسخ بيئة المنظمة، بحيث تؤثر في الإدراك والوعي الرقابي لموظفيها.

وتتناول بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والإدارة، وتتناول أيضاً مواقف ووعي وتصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة فيما يخص أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها ضمن نطاق المنشأة.

ملاحظة: بشكل عام تعتبر أنظمة الرقابة لبيئة الرقابة سائدة بطبيعتها، وهي لا تمنع بشكل مباشر الأخطاء الجوهرية أو تكشفها وتصححها، وبدلاً من ذلك تُنشئ الأساس المهم الذي ترتكز عليه جميع أنظمة الرقابة الأخرى.

ويبين التوضيح ٥. ٣. ١ العناصر المختلفة لبيئة الرقابة التي يجب أخذها في الاعتبار. ولاحظ أن الأهمية والترتيب (الأولوية) لتلك العناصر تختلف بشكل حتمي من منشأة إلى أخرى.

التوضيح ٥. ٣-١



تؤثر ضوابط بيئة الرقابة على تقييم المدقق لفعالية أنشطة الرقابة المحددة الأخرى، والتي قد تتناول مجالات أخرى مثل معاملات البيع والشراء. وعلى سبيل المثال، إذا كان لدى الإدارة موقف سلبي تجاه نظام رقابة ما بشكل عام، يقوض ذلك من فعالية ضوابط الرقابة الأخرى (مثل البيع وغيرها) مهما كانت تلك الأنظمة جيدة التصميم.

ويتضمن تقييم المدقق لتصميم بيئة رقابة للمنشأة العناصر الموضوعة أدناه.

التوضيح ٥. ٣-٢

العناصر الأساسية المتناولة	الوصف
الاتصال والتعزيز للنزاهة والقيم الأخلاقية الأخرى	تعتبر النزاهة والقيم الأخلاقية عناصر ضرورية (أساسية)، حيث أنها تؤثر في فعالية تصميم وإدارة ومتابعة أنظمة الرقابة الأخرى.
الالتزام بالكفاءة	تضع الإدارة في الاعتبار رفع مستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف يمكن ترجمة تلك المستويات إلى مهارات ومعرفة مطلوبة
المشاركة من خلال أولئك المكلفين بالحوكمة	تتمثل مواقف أولئك المكلفين بالحوكمة في:- • استقلاليتهم عن الإدارة؛ • خبرتهم ومنزلتهم؛ • مدى مشاركتهم والمعلومات الواردة والتمعن في الأنشطة؛ • سلامة تصرفاتهم، بما في ذلك الدرجة التي يتم بها تصعيد ومتابعة التساؤلات المعقدة مع الإدارة، وتفاعلهم مع المدققين الداخليين والخارجيين.
الفلسفة والأسلوب التشغيلي للإدارة	النهج الذي تختاره الإدارة في تولي وإدارة المخاطر التجارية، ومواقفها وإجراءاتها نحو إعداد التقارير المالية، وتجهيز المعلومات، والوظائف المحاسبية والموظفين.

العناصر الأساسية المتناولة	الوصف
الهيكل التنظيمي	إطار العمل الداخلي الذي تقوم المنشأة من خلاله بتخطيط الأنشطة وتنفيذها ومراقبتها ومراجعتها في سبيل تحقيق أهدافها.
تعيين السلطة والمسؤولية	وتشرح كيف يتم تعيين السلطة والمسؤولية للأنشطة التشغيلية، وكيف يتم وضع علاقات الإبلاغ والتسلسل الهرمي للسلطة.
سياسات وإجراءات الموارد البشرية	وتشمل إجراءات التوظيف والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والتعزيز والمكافأة والإجراءات العلاجية.

وتعتبر أنظمة الرقابة المبينة أعلاه سائدة لكامل المنشأة، كما تكون غالباً موضوعية للتقييم أكثر منها في أنشطة الرقابة التقليدية (مثل فصل الواجبات). ومن ثم يمارس المدقق التقدير المهني في هذا التقييم.

ويمكن أن تعوض قوى بيئة الرقابة أنظمة رقابة المعاملات الضعيفة أو تحل مكانها حتى في بعض الحالات. إلا أنه يمكن لنقاط الضعف في بيئة الرقابة أن تقوض، أو ترفض حتى، تصميما جيداً في مكونات أنظمة الرقابة الأخرى. فعلي سبيل المثال، إذا غابت ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، فعلى المدقق أن ينظر بتمعن في أي أنواع إجراءات التدقيق (الإضافية) يمكن أن تكون فعالة في إيجاد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وفي بعض الحالات، قد يجد المدقق أنه تم خرق نظام الرقابة الداخلية إلى المدى الذي يصبح فيه الانسحاب من العملية هو الخيار الوحيد.

بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً

تختلف بيئة الرقابة داخل المنشآت الصغيرة عنها في المنشآت الأكبر، إلا أنها في نفس الأهمية. ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص عندما لا تملك المنشأة الموظفين أو الموارد لتنفيذ أنشطة الرقابة التقليدية مثل فصل الواجبات.

وفي المنشآت الأصغر حجماً، قد يكون الانخراط الكبير لمدير مالك ذو كفاءة (نقطة قوة لبيئة الرقابة) سبباً جيداً في خفض الحاجة لأنشطة الرقابة الأخرى مثل فصل الواجبات. وبناء على ذلك يمكن لنقاط القوة في بيئة الرقابة أن تعمل بشكل غير مباشر في منع أو كشف وتصحيح أنواع معينة من الأخطاء. وعلى سبيل المثال، حين يراجع ويوافق المدير المالك على عمليات فردية قبل اكتمالها، قد يعمل ذلك على منع أو كشف وتصحيح أخطاء أو إحتيال معين ومحدد. إلا أن قوة بيئة الرقابة تلك لا تقلل المخاطر الأخرى مثل تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة.

وعادة ما تكون الوثائق المتوفرة لدعم ضوابط بيئة الرقابة أقل في المنشآت الأصغر حجماً. وبناء على ذلك، غالباً ما تُشكل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة (مثل المدير المالك) الأساس في تقييم تصميم نظام رقابة وتنفيذه. وعلى سبيل المثال تزود المنشآت الأكبر حجماً على الأرجح الموظفين بمدونة لقواعد السلوك تبين فيها السلوكيات المقبولة وعواقب انتهاك القوانين والقواعد. وقد تبلغ المنشآت الأصغر حجماً القيم والسلوكيات المقبولة نفسها من خلال الإبلاغ الشفهي وعن طريق القدوة الإدارية.

وعند عدم توفر الوثائق الداعمة لنظام رقابة معين، يُعدّ المدقق مذكرة للملف. وعلى سبيل المثال، عند تناول ما إذا كان هناك إبلاغ وتعزيز للنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن للمدقق أن:-

- يحدد قيم المنشأة والسلوكيات المقبولة وإجراءات التعزيز من خلال النقاشات مع الإدارة. وبعدها يقيّم المدقق ما إذا كانت كافية لتناول تصميم نظام الرقابة.
- يسأل واحداً أو أكثر من الموظفين عن قيم المنشأة، والسلوكيات المقبولة وإجراءات التعزيز. وستوفر هذه المقابلات معلومات حول ما إذا كانت قيم الإدارة والسلوكيات المقبولة قد تم إبلاغها وتعزيزها. كما يتناول ذلك تنفيذ نظام الرقابة.

نقطة للتأمل

تعارض المنشآت الصغيرة غالباً توثيق أنظمة الرقابة الداخلية التي تعمل بشكل غير رسمي. إلا أن ذلك غالباً قد يعود بالفائدة على الإدارة عند أخذ الوقت الكافي لتوثيق بعض السياسات والإجراءات الأكثر الأهمية. ويمكن تقديم مثل تلك السياسات والإجراءات للموظفين الملتحقين بالمنشأة، وقد يتم توفير وقت الدقيق مقابل الاضطرار لإجراء استعلامات في كل مرحلة. وفي المثال المشار إليه أعلاه، يمكن حتى للمنشآت الأصغر حجماً إعداد بيان بسيط للقيم والسلوكيات المقبولة والتي يمكن تزويد الموظفين بها والرجوع إليها عند نشؤ مسألة ما.

ويبين التوضيح أدناه بعض النواحي الأساسية التي يجب تناولها في تقييم بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً.

التوضيح ٥. ٣-٣

عنصر الرقابة	السؤال الأساسي	أنظمة الرقابة المحتملة
إبلاغ وتعزيز النزاهة والقيم الأخلاقية	ما إجراءات الإدارة التي تعمل على إزالة أو تقليل الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع الموظفين للانخراط في سلوكيات مخادعة أو غير قانونية أو أخلاقية.	• تبدي الإدارة باستمرار من خلال الأقوال والأفعال الالتزام بالمعايير الأخلاقية العالية. • تتخلص الإدارة أو تخفض من الدوافع أو الإغراءات التي قد تؤدي إلى ضلوع الموظفين في سلوكيات مخادعة أو غير أخلاقية. • وجود مدونة لقواعد السلوك أو ما يماثلها والتي تضع معايير السلوكيات الأخلاقية والأدبية المتوقعة. • أن يدرك الموظفون بوضوح الفرق بين السلوك المقبول وغير المقبول، ومعرفة الواجب فعله عند مواجهة أي سلوك غير سليم. • اتخاذ إجراءات تعزيز حين يتطلب الأمر ذلك.
الالتزام بالكفاءة	هل يملك الموظفون المعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز مهامهم؟	• تتخذ الإدارة الخطوات الضرورية لضمان أن يملك الموظفون المعرفة والمهارات الأساسية المطلوبة لتنفيذ وظائفهم. • توفر وصف للعمل واستخدامه بشكل فعال. • تزود الإدارة موظفيها بإذن دخول إلى برامج تدريبية للمواضيع ذات العلاقة • التطابق الأساسي والمستمر لمهارات الموظفين ووصف عملهم.

عنصر الرقابة	السؤال الأساسي	أنظمة الرقابة المحتملة
مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة (***بخلاف الحالات التي تكون فيها الإدارة هي نفسها أولئك المكلفين بالحوكمة***)	ما هي درجة فعالية الحوكمة (إن وجدت) حين يتم تزويدها عبر عمليات المنشأة.	• يعتبر معظم أولئك المكلفين بالحوكمة مستقلون عن الإدارة. • لدى أولئك المكلفين بالحوكمة الخبرة والمكانة المناسبة والإطلاع المالي الواسع. • يتم تبليغ أولئك المكلفين بالحوكمة بالأمور والنتائج المالية الهامة بشكل زمني مناسب. • يقدم أولئك المكلفين بالحوكمة الإشراف الفعال على أنشطة الإدارة. ويتضمن ذلك إثارة الإستفسارت المعقدة ومتابعة الإجابات. • يجتمع أولئك المكلفين بالحوكمة بناءً على أساس نظامي، وتعمم مدة الإجتماعات بناء على أساس زمني مناسب.
الفلسفة والأسلوب التشغيلي للإدارة	ما هي مواقف وإجراءات الإدارة في إعداد التقارير المالية.	• تبدي الإدارة مواقف وإجراءات إيجابية تجاه:- – أنظمة الرقابة الداخلية السليمة عبر إعداد التقارير المالية (بما في ذلك تجاوز الإدارة وعمليات الإحتيال الأخرى)، – الإختيار/التطبيق الملائم للسياسات المحاسبية، – أنظمة رقابة تجهيز المعلومات، و – تعامل موظفي المحاسبة • وضع الإدارة لإجراءات تمنع الوصول غير المصرّح إلى التقييمات والوثائق والسجلات أو إتلافها. • تحلل الإدارة المخاطر التجارية وتتخذ الإجراءات المناسبة.
الهيكل التنظيمي	هل تم وضع هيكل تنظيمي ذا علاقة؟	• يعتبر الهيكل التنظيمي ملائماً لتسهيل تحقيق أهداف والوظائف التشغيلية والمتطلبات التنظيمية للمنشأة. • تدرك الإدارة بوضوح مسؤوليتها وسلطتها للأنشطة التجارية وتمتلك الخبرة ومستويات المعرفة الأساسية لتنفيذ مواقفها. • يسهل هيكل المنشأة نقل المعلومات الموثوقة وفي الوقت المناسب للأشخاص المناسبين في سبيل تخطيط الأنشكة ومراقبتها. • يتم فصل الواجبات غير المكتملة بالمدى الممكن
تعيين السلطة والمسؤولية	هل تم تعيين النواحي الأساسية للسلطة والمسؤولية بالشكل الملائم؟	• توجد سياسات وإجراءات لتصريح وقبول العمليات. • توجد خطوط مناسبة للإبلاغ والمساءلة (ملائمة لحجم المنشأة وطبيعة أنشطتها). • يتضمن وصف العمل المسؤوليات المبنية على الرقابة.

عنصر الرقابة	السؤال الأساسي	أنظمة الرقابة المحتملة
سياسات وإجراءات الموارد البشرية	ما هي المعايير المناسبة لضمان:- توظيف أكثر الأشخاص كفاءة وجدارة بالثقة؟ تقديم التدريب الذي يضمن أداء الأشخاص لوظائفهم؟ التعزيز الموجه من خلال تقييمات الأداء؟	• تضع/تعزز الإدارة معايير استخدام لأكثر الأشخاص تأهيلاً؟ • تتضمن ممارسات التوظيف مقابلات الوظيفة، والتحقق من الخلفية، وتبليغ القيم، والسلوكيات المتوقعة، وأسلوب الإدارة التشغيلي. • يتم تقييم أداء العمل بشكل دوري، ويتم مراجعة النتائج مع كل موظف، واتخاذ الإجراء المناسب. • تتناول سياسات التدريب الأدوار والمسؤوليات المستقبلية، ومستويات الأداء المتوقعة، وحاجات التطوير.

٤.٥ تقييم المخاطر

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٥	يجب أن يحصل المدقق على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:- (أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛ (ب)تقدير أهمية المخاطر؛ (ج) تقييم إحتمال حدوثها؛ و (د) إتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة أ٧٩).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٦	إذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية (المشار إليها هنا فيما بعد "عملية تقييم مخاطر المنشأة")، يجب أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها. ويحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، فيجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطرة، فإنه يجب أن يحصل المدقق على فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطرة ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٧	إذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية أو كان لديها عملية خاصة، فإنه يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف قد تم تناولها. كما يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمراً مناسباً أو محدداً في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة. المرجع: الفقرة أ٨٠)

تقييم المخاطر

تزود عملية تقييم المخاطرة الإدارة بالمعلومات المطلوبة لبيان أي المخاطر التجارية/ مخاطر الإحتيال ينبغي إدارتها، والإجراءات (إن وجدت) التي ينبغي اتخاذها. وقد تنشئ الإدارة الخطط والبرامج، أو الإجراءات التي تتناول المخاطر المحددة، أو قد تتخذ القرار بقبول المخاطرة بسبب التكلفة أو أي اعتبارات أخرى.

إذا كانت عملية تقييم المخاطرة للمنشأة ملائمة للظروف، فذلك يساعد المدقق على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. وتتناول عملية تقييم المخاطرة بشكل طبيعي مسائل مثل:-

- تغيرات في بيئة العمل؛
- كبار الموظفين الجدد؛
- نظم المعلومات الجديدة أو المعدّلة؛
- النمو السريع؛
- التقنية الحديثة؛
- النماذج أو المنتجات أو الأنشطة التجارية الحديثة؛
- إعادة هيكلة الشركة (بما في ذلك التصفية والتملك)؛
- العمليات الأجنبية المنتشرة؛ و
- الأحكام المحاسبية الجديدة.

وفي المنشآت الأصغر حجماً حيث من غير المرجح وجود عملية تقييم مخاطرة رسمية، يناقش المدقق مع الإدارة آلية تحديد المخاطر التجارية وكيف يتم تناولها.

ومن المسائل التي ينبغي للمدقق أن يأخذها بالاعتبار هي كيف:-

- تحدد الإدارة المخاطر ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية؛
- تقدّر الإدارة أهمية المخاطر؛
- تقيّم الإدارة إحتمال حدوثها؛ و
- تتخذ الإدارة الإجراءات لمعالجة المخاطر.

وإذا قام المدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والتي عجزت الإدارة عن تحديدها، فينبغي له أن يضع في الإعتبار:-

- ما سبب إخفاق عمليات الإدارة؟
- وهل العمليات ملائمة للظروف؟

وإذا وُجدت ناحية ضعف في عملية تقييم المنشأة للمخاطرة (أو لم تكن هناك عملية مطلقاً)، يتم تبليغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

الظروف والأحداث التي قد تدل على أخطاء جوهرية

يحتوي الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ قائمة مفيدة للظروف والأحداث المحتملة والتي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية.

٥.٥ نظام المعلومات

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٨	يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية:- (أ) فئات المعاملات في عملية المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛ (ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات؛ ويتضمن هذه تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية؛ (د) كيف تلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ه) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات؛ و (و) عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير العادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات. (المرجع: الفقرة أ٨١-أ٨٥)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٩	يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك: (المرجع: الفقرة أ٨٦-أ٨٧) (أ) الاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) الاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.



تطلب الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) معلومات موثوقة في سبيل:-

- إدارة المنشأة (مثل التخطيط، ووضع الميوانية، والمتابعة الأداء، وتخصيص الموارد، ووضع الأسعار، وتجهيز البيانات المالية لأغراض الإبلاغ)؛
- تحقيق الأهداف؛ و
- تحديد وتقييم والإستجابة لعوامل المخاطرة.

ويتطلب ذلك المعلومات ذات العلاقة حتى يتم تحديدها والحصول عليها وإبلاغها/ توزيعها بالوقت المناسب على الموظفين (على جميع مستويات المنشأة) ممن يحتاجونها لصنع قرار.

ويتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (المكونات المادية والصلبة)، والبرمجية والأشخاص والإجراءات والبيانات. وتقوم العديد من نظم المعلومات باستخدام شامل لتكنولوجيا المعلومات، بحيث تحدد وتلتقط وتعالج وتوزع المعلومات لدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية.

كما يتضمن نظام المعلومات ذو العلاقة بأهداف إعداد التقارير المالية العمليات التجارية ونظام المحاسبة للمنشأة، كما هو مبين أدناه.

التوضيح ٥. ٥-١

العمليات التجارية *(البيع، والشراء، والرواتب، وغيرها)*	تعتبر العمليات التجارية مجموعات منظمة من الأنشطة المصممة لإنتاج مخرجات محددة. حيث تؤدي إلى عمليات يتم تسجيلها ومعالجتها وإبلاغها من خلال نظام المعلومات.
نظام المحاسبة	ويتضمن ذلك البرمجيات المحاسبية، وجداول البيانات الإلكترونية، والسياسات والإجراءات المستخدمة لإعداد التقارير المالية الدورية والبيانات والإفصاحات المالية الختامية.

ويملك نظام المعلومات إجراءات وسياسات وسجلات (يدوية وإلكترونية) مصممة لتناول المسائل المبينة أدناه.

التوضيح ٥. ٥-٢

مدخلات

المعاملات والأحداث والظروف

العمليات التجارية

(بدء وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات (بما في ذلك الأحداث والظروف)

والإلتزام بمسؤولية (حماية وتصنيف وقياس) الأصول والخصوم والملكية

حل المعالجات غير الصحيحة للمعاملات

المعالجة والمساءلة لتجاوزات الإدارة وتخطي أنظمة الرقابة

الأنظمة المحاسبية

نقل المعلومات من أنظمة معالجة المعاملات إلى دفتر الأستاذ العام

إلتقاط المعلومات للأحداث/ الظروف ذات العلاقة بخلاف معاملات (إهلاك الأصول وتقدير المخزون والذمم المدينة... الخ)

جمع وتسجيل ومعالجة وتخليص والإبلاغ عن المعاملات الأخرى بالشكل المناسب والمطلوب الإفصاح عنها في البيانات المالية

استخدام القيود اليومية المعيارية وغيرها لتسجيل المعاملات والتقديرات والتعديلات

مخرجات

البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات)

وفي الشركات الأكبر حجماً يمكن أن تكون نظم المعلومات معقدة وإلكترونية ومتكاملة بشكل عالي الدرجة. أما الشركات الأصغر حجماً فتعتمد غالباً على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات اليدوية أو القائمة بذاتها.

نقطة للتأمل

تأتي العديد من حزم برمجيات المحاسبة السائدة (حتى الصغيرة منها) مع العديد من أنظمة رقابة تطبيق مدمجة داخلياً يمكن استخدامها في تحسين الرقابة على إعداد التقارير المالية. وتتضمن أنظمة الرقابة هذه التسويات الإلكترونية، وإعداد تقارير الاستثناءات لغايات مراجعة الإدارة، وضمان الاتساق العام خلال إعداد التقارير المالية.

وللحصول على فهم لنظام المعلومات (بما في ذلك العمليات التجارية)، يتناول المدقق (بالإضافة إلى التوضيح أعلاه) المسائل المبينة أدناه.

التوضيح ٥. ٥-٣

تحديد	تناول
مصادر المعلومات المستخدمة	ما هي فئات المعاملات الهامة للبيانات المالية؟ كيف تنشأ المعاملات ضمن العمليات التجارية للمنشأة؟ ما السجلات المحاسبية (إلكترونية أو آلية) المتوفرة؟ كيف يقوم النظام بالحصول على الأحداث والظروف (أكثر من فئات المعاملات) والتي تعدّ هامة للبيانات المالية؟
كيف يتم الحصول على المعلومات ومعالجتها	ما عمليات إعداد التقارير المالية المستخدمة من أجل:- • بدء وتسجيل وإبلاغ المعاملات والمعاملات غير المعيارية (مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة، ... إلخ)؛ • إعداد البيانات المالية بما في ذلك التقييمات والإفصاحات المحاسبية الهامة؟ وما الإجراءات التي تتناول:- • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقترنة بالتجاوزات غير السليمة لأنظمة الرقابة، بما في ذلك استخدام القيوداليومية المعيارية وغير المعيارية؛ • تجاوز أو الإشتباه في أنظمة المراقبة الإلكترونية؛ • تحديد الإستثناءات وإعداد تقارير للإجراءات العلاجية التي تم اتخاذها لذلك؟
كيف يتم استخدام المعلومات الصادرة	كيف تقوم المنشأة بإبلاغ أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والمسائل الهامة ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية؟ ما هي التقارير الصادرة بشكل منتظم من خلال نظام المعلومات، وكيف يتم استخدامها في إدارة المنشأة؟ ما المعلومات التي تزودها الإدارة لأولئك المكلفين بالحوكمة (إن كانوا مختلفين عن الإدارة) وللأطراف الخارجية مثل السلطات التنظيمية؟

الإبلاغ

يعتبر الإبلاغ مكوناً أساسياً لنظم المعلومات الناجحة. وبناءً على ذلك، إذا تم استخدام المعلومات في صنع القرار ولتسهيل عمل نظام الرقابة الداخلي، فيجب أن يتم إبلاغ ذلك في الوقت المناسب (داخلياً او خارجياً) إلى الأشخاص المناسبين.

ويساعد **الإبلاغ الداخلي** الفعال موظفي المنشأة في فهم أهداف الرقابة الداخلية والعمليات التجارية المستخدمة ومسؤولياتهم وأدوارهم الفردية بشكل واضح. كما يساعدهم ذلك أيضاً في فهم المدى الذي تتصل به أنشطتهم مع عمل الآخرين، ووسائل إعداد تقارير الإستثناءات للمستوى الأعلى المناسب ضمن المنشأة.

وقد تكون وسائل الإبلاغ غير رسمية (شفهية) أو رسمية (أي موثقة في كتيبات السياسة وإعداد التقارير المالية).

وغالباً ما يكون الإبلاغ الداخلي بين الإدارة العليا والموظفين أسهل وأقل رسمية في الشركات الأصغر حجماً، بسبب قلة المستويات وقلة أعداد الموظفين والتوفر والتواجد الكبيرين لرؤساء الإدارة.

ويضمن **الإبلاغ الخارجي** الفعال أن يتم إبلاغ المسائل المؤثرة في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للأطراف الخارجية ذات العلاقة مثل أصحاب المصلحة الأساسيين، والمؤسسات المالية، والمنظمين ووكالات الحكومة.

نقص وثائق أنظمة تكنولوجيا المعلومات

قد تملك المنشآت الأصغر حجماً أنظمة معلومات واتصال أقل تطوراً وأقل توثيقاً بشكل شامل. وإذا لم تملك الإدارة توضيحات شاملة للإجراءات المحاسبية، أو السجلات المحاسبية المطورة أو السياسات الخطية، يحصل المدقق على الفهم المطلوب من خلال الاستعلام والملاحظة بشكل أكبر من مراجعة الوثائق.

٦.٥ *أنشطة الرقابة*

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٠	يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنه من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. وعملية التدقيق لا تتطلب فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها. (المرجع: الفقرة أ٨٨-أ٩٤)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢١	عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناجمة من تقنية المعلومات. (المرجع: الفقرة أ٩٥-أ٩٧)



أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان إنجاز توجيهات الإدارة. وتتضمن الأمثلة على ذلك أنظمة الرقابة التي تضمن عدم شحن البضائع إلى مخاطرة سوء ائتمان، أو القيام فقط بعمليات الشراء المسموح بها. وتتناول أنظمة الرقابة تلك المخاطر التي، إن لم يتم تقليلها، فستهدد تحقيق أهداف المنشأة.

ويتم تصميم أنشطة الرقابة (سواءً كانت ضمن المعلومات أو الأنظمة اليدوية) للتقليل من المخاطر المتضمنة في الأنشطة اليومية مثل معالجة معاملة (العمليات التجارية مثل البيع والشراء والرواتب) وحماية الأصول.

وتعتبر العمليات التجارية مجموعة منظمة من الأنشطة المصممة لإصدار مخرج محدد. ويمكن تصنيف أنظمة رقابة العملية التجارية بشكل عام إلى أنظمة مانعة أو كاشفة ومصححة أو تعويضية أو توجيهية، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ٥. ٦-١

تصنيفات أنظمة الرقابة	الوصف
أنظمة رقابة مانعة	وتتجنب الأخطاء والتجاوزات.
أنظمة رقابة كاشفة	وتحدد الأخطاء أو التجاوزات بعد حدوثها، ومن ثمّ يمكن القيام بالإجراءات التصحيحية.
أنظمة رقابة تعويضية	وتقدم بعض التأكيد أينما قد تمنع قيود الموارد المزيد من أنظمة الرقابة المباشرة الأخرى.
أنظمة رقابة توجيهية (على سبيل المثال، السياسات)	وتوجه الإجراءات نحو الأهداف المرجوة.

وتختلف أنظمة رقابة العملية التجارية بناءً على المخاطر المتضمنة والتطبيق المحدد.

كما تتضمن أنظمة الرقابة النموذجية على مستوى العملية التجارية المسائل المبينة أدناه.

التوضيح ٥. ٦-٢

أنظمة الرقابة	الوصف	الأمثلة
فصل الواجبات	ويمكن أن تقلل أنظمة الرقابة تلك فرص الشخص ليكون في وضع يخوله من ارتكاب أو التستر على الأخطاء أو الإحتيال.	يكون الموظف المسؤول عن معالجة الحسابات المستلمة غير قادر على الوصول إلى مستلمات النقد
أنظمة رقابة التصريح	وتعرّف أنظمة الرقابة تلك من لديهم الصلاحية لقبول المعاملات والأحداث الروتينية وغير الروتينية المختلفة.	تعيين المسؤولية لتصريح:- • استخدام موظفين جدد؛ • عمل استثمارات؛ • طلب البضائع أو الخدمات؛ • تمديد الإئتمان للزبائن.
تسويات الحساب	ويتضمن ذلك إعداد ومراجعة تسويات الحساب في الوقت المناسب واتخاذ أي إجراء تصحيحي ضروري.	تسويات حسابات البنوك، عمليات البيع، والأرصدة بين الشركات، والحسابات المشتبه بها.

أنظمة الرقابة	الوصف	الأمثلة
أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات	يتم برمجة أنظمة الرقابة تلك في تطبيقات مثل عمليات البيع والشراء. وتتضمن أنظمة رقابة إلكترونية بشكل كلي وأخرى بشكل جزئي.	فحص الدقة الحسابية للسجلات، وتسعير الفواتير، وتعديل تحققات إدخال البيانات، وتحققات التلاحق الرقمي، وإصدار تقارير الإستثناء لمراجعة المدير.
مراجعة النتائج الفعلية	وتتضمن أنظمة الرقابة تلك المراجعة والتحليل الاعتيادي للنتائج الفعلية مقابل الميزانيات والتوقعات والمرحلة القبلية للأداء. كما تتضمن مجموعات بيانات مختلفة ذات علاقة (تشغيلية أو مالية) الواحدة تلو الأخرى ومقارنة البيانات الداخلية مع مصادر المعلومات الخارجية. ويتم التحقيق في الاختلافات غير المتوقعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.	تحليل للنتائج العمل ومقارنة النتائج الفعلية بالميزانية والتحقيق في الاختلافات.
أنظمة الرقابة الفعلية	وتتعلق أنظمة الرقابة تلك بالحماية الفعلية للأصول والدخول المصرّح لأبنية المنشأة، والسجلات المحاسبية، وبرامج الحاسوب وملفات البيانات.	وتتكون مثل هذه الأنظمة من حماية الأصول (أقفال الأبواب والدخول المحصور إلى المخزون/السجلات) ومقارنة نتائج النقد والحماية وحساب المخزون الدوري مع السجلات المحاسبية.

المنشآت الأصغر حجماً

تُصمم أنشطة الرقابة لتمنع بشكل مباشر حدوث الأخطاء الجوهرية أو لتكشف وتصحح الأخطاء بعد أن تحدث. وفي المنشآت الأصغر حجماً، من المرجح أن تتشابه المفاهيم المتضمنة في أنشطة الرقابة مع المنشآت الأكبر حجماً، إلا أن إرتباطها بالمدقق قد يختلف إلى حد كبير.

ويؤخذ بالاعتبار ما يلي:-

التوضيح ٥. ٦-٣

أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً	الملاحظات
الوثائق غير الرسمية والمحدودة	قد تعمل العديد من أنظمة الرقابة بشكل غير رسمي، وقد لا يتم توثيقها بالشكل الجيد. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد منح إئتمان لزبون على تقدير ومعرفة المدير أكثر من اعتماده على حد الإئتمان المقرر سابقاً.
النطاق المقيّد	من المرجح أن تعتبر أنشطة الرقابة (إلى المدى الذي توجد به) متصلة بدورات المعاملات الرئيسية كما في الإيرادات وعمليات الشراء ونفقات التوظيف.

أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً	الملاحظات
قد تقلل بيئة الرقابة من المخاطر *(أنظر المجلد١، الفصل ٥. ٣)*	قد لا تعتبر أنواع محددة من أنشطة الرقابة ذات علاقة وذلك بسبب أنظمة الرقابة المعمول بها من قبل رؤساء الإدارة. وعلى سبيل المثال يمكن أن توفر موافقة الإدارة على المعاملات الهامة نظام رقابة متين على أرصدة الحسابات والمعاملات الهامة، والتقليل أو التخلص من الحاجة لأنشطة الرقابة المفصلة. ويمكن التقليل من بعض أخطاء العملية (والتي يتم تناولها عادةً من خلال أنشطة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً) من خلال:- • ثقافة الشركة والتي تبرز أهمية الرقابة؛ • استخدام موظفين ذوي كفاءة عالية؛ • متابعة الإيرادات والنفقات في ظل الميزانية الموضوعة؛ • طلب قبول رؤساء الادارة لجميع المعاملات الهامة؛ • متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية؛ و • تعيين المسؤوليات بين الموظفين، وذلك لرفع مستوى فصل الواجبات.

وتقلل أنشطة الرقابة، ذات العلاقة بالتدقيق، المخاطر بشكل محتمل مثل:

- **المخاطر الهامة**

تتطلب مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة والمقيّمة، في تقدير المدقق، اعتبار تدقيق خاص. (راجع المجلد ٢ الفصل ١٠.)

- **المخاطر التي لا يمكن تناولها بسهولة من خلال الإجراءات الجوهرية**

وهي مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة والمقيّمة والتي لا تقدم لها الإجراءات الجوهرية وحدها دليل تدقيق كافٍ وملائم.

- **مخاطر الأخطاء الجوهرية الأخرى**

يتأثر تقدير المدقق حول ما إذا كانت أنشطة الرقابة ذات علاقة بالتدقيق من خلال:-

- المعرفة حول تواجد/غياب أنشطة الرقابة المحددة في المكونات الأخرى من أنظمة الرقابة الداخلية. إذا تم بالفعل تناول مخاطرة معينة بنحو كافٍ (مثلا من خلال بيئة الرقابة، ونظام المعلومات وغيرها)، فلا توجد حاجة لتحديد أي أنظمة رقابة أخرى قد توجد.
- وجود أنشطة رقابة متعددة لتحقيق نفس الهدف. وليس من الضروري الحصول على فهم كل واحد من أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالهدف.
- كفاءة التدقيق المتزايدة والتي يتم الحصول عليها من إختبار فعالية العمل لأنظمة رقابة محددة. ويمكن حدوث ذلك عندما:-
  - قد تكون الفعالية من حيث التكلفة لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من خلال اختبار فعالية العمل لأنظمة الرقابة أكثر من أداء الإجراءات الجوهرية. وتؤدي إختبارات أنظمة الرقابة بشكل نموذجي إلى أحجام عينة أصغر من الإختبارات الجوهرية. وإذا تمت أتمتة أنظمة الرقابة، قد يكون حجم عينة لبند واحد فقط (بافتراض أنظمة رقابة عامة وجيدة لتكنولوجيا المعلومات) هو كل ما يتم طلبه. وبالإضافة إلى ذلك، إذا لم يتغير نظام الرقابة والموظفين المشتركين عن السنوات السابقة، فقد يكون من الممكن (تحت ظروف معينة) إقتصار إجراء إختبار فعالية عمل أنظمة الرقابة إلى مرة واحدة كل ثلاث سنوات. (أنظر المجلد ٢ الفصل ١٧.)

- لا تقدم الإجراءات الجوهرية وحدها دليل التدقيق الكافي والملائم عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال يمكن اعتبار إكتمال التوكيد لإيرادات المبيعات صعب (وفي بعض الأحيان مستحيل) التناول من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. وفي تلك الحالات، يكون من المفيد تحديد أي أنظمة رقابة داخلية تتناول المخاطرة والتوكيد المتضمنين. وإذا تم توقع أن تعمل أنظمة الرقابة الداخلية بفعالية، فيمكن الحصول على دليل التدقيق الضروري من خلال اختبار فعالية عمل أنظمة الرقابة تلك.

٧.٥ فهم مخاطر وأنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات

تستخدِم معظم المنشآت حالياً تكنولوجيا المعلومات لإدارة ومراقبة والإبلاغ عن بعض أنشطتهم على الأقل. ويتم غالباً إدارة عمليات تكنولوجيا المعلومات من قبل فريق دعم مركزي والذي يضمن امتلاك المستخدمين اليوميين (الموظفين) الإذن للوصول السليم إلى الأجهزة والبرمجيات والتطبيقات المطلوبة لأداء مسؤولياتهم. وفي المنشآت الصغيرة، قد تكون إدارة تكنولوجيا المعلومات مسؤولية شخص واحد، أو حتى شخص بدوام جزئي أو شخص تمت الإستعانة به من مصدر خارجي.

ودون النظر إلى حجم المنشأة، يوجد عدد من عوامل المخاطر ذات العلاقة بإدارة تكنولوجيا المعلومات والتطبيقات، والتي، إن لم يتم تقليلها، يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ويوجد نوعين من أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات يجب أن يتم العمل بهما معاً لضمان معالجة معلومات مكتملة ودقيقة:-

- **أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات**
  وتعمل تلك الأنظمة من خلال جميع التطبيقات وعادة ما تتألف من خليط من أنظمة الرقابة الإلكترونية (المتضمنة في برامج الحاسوب) وأنظمة الرقابة اليدوية (مثل ميزانية تكنولوجيا المعلومات والعقود مع مزودي الخدمة)؛
- **أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات**
  وهي أنظمة رقابة إلكترونية ذات علاقة بالتطبيقات (مثل معالجة المبيعات والرواتب) على وجه التحديد.

  ويوجد نوع ثالث أيضاً من أنظمة الرقابة يملك عنصراً يدوياً وإلكترونياً. وتدعى هذه الأنظمة بأنظمة الرقابة المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات. ويتم أداء نظام الرقابة هذا يدوياً، إلا أنّ فعاليته تعتمد على المعلومات الصادرة من خلال تطبيق تكنولوجيا المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد يراجع المدير المالي البيان المالي الشهري/الفصلي (الصادر من خلال نظام محاسبي) ويحقق في الفروقات.

ويبين التوضيح التالي نطاق أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.

التوضيح ٧.٥-١

أنشطة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات	
المعايير والتخطيط والسياسات وغيرها. ***(بيئة أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات)***	هيكل الحوكمة لتكنولوجيا المعلومات. كيف يتم تحديد مخاطر تكنولوجيا المعلومات والتقليل منها وإدارتها. نظام المعلومات المطلوب، والخطة الإستراتيجية (إن وجدت)، والميزانية. سياسات وإجراءات ومعايير تكنولوجيا المعلومات. الهيكل التنظيمي والفصل بين الواجبات. خطط الطوارئ.

أنشطة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات	
حماية البيانات والبنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات والعمليات اليومية	الحيازات الملكية وعمليات التثبيت والتكوين والتكامل والصيانة للبنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات. تقديم خدمات المعلومات للمستخدمين. إدارة مزودي الطرف الثالث. استخدام برمجية النظام، وبرمجية حماية ، وأنظمة إدارة قاعدة البيانات، والبرامج ذات الفائدة. التعقب العرضي، والدخول إلى النظام، ووظائف المتابعة.
الوصول إلى بيانات البرامج والتطبيق	إنشاء/إزالة وحماية كلمات مرور وأسماء تعريف المستخدمين. أنظمة رقابة لبرامج جدار الحماية الخاص بالإنترنت والوصول عن بعد. تشفير البيانات ومفاتيح التشفير. أنظمة رقابة حسابات المستخدم ومنح الوصول. ملفات شخصية للمستخدم تسمح أو تحدد الوصول.
تطوير وتغيرات البرنامج	امتلاك وتنفيذ تطبيقات جديدة. اتباع نهج تطوير النظام وتأكيد الجودة. صيانة التطبيقات الموجودة، بما في ذلك أنظمة الرقابة من خلال تغيرات البرنامج.
متابعة عمليات تكنولوجيا المعلومات	تضمن السياسات والإجراءات والتفتيشات وتقارير الإستثناء:- • أن يتلقى مستخدموا المعلومات البيانات الدقيقة لصنع القرار؛ • استمرارية الإمتثال لأنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات؛ و • أن تخدم تكنولوجيا المعلومات حاجات المنشأة، وأن تتماشى مع المتطلبات التجارية.

أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات

تتصل أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات بتطبيق برمجية معينة مستخدمة على مستوى العملية التجارية.

ويمكن أن تكون أنظمة رقابة التطبيق مانعة أو كاشفة في الطبيعة، وتكون مصممة لضمان نزاهة السجلات المحاسبية.

كما تتصل أنظمة رقابة التطبيق النموذجي بالإجراءات المستخدمة لإنشاء وتسجيل ومعالجة وإبلاغ المعاملات أو البيانات المالية الأخرى. وتساعد أنظمة الرقابة تلك في ضمان القيام بالمعاملات، المُصرّحة، والتي يتم تسجيلها ومعالجتها بالشكل الكامل والدقيق. وتتضمن الأمثلة على ذلك، تحققات التعديل للبيانات المُدخلة مع التصحيح عند نقطة إدخال البيانات، وتحققات التلاحق الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الإستثناء.

٨.٥ المتابعة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٢	يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها. (المرجع: الفقرة أ٩٨-أ١٠٠)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوقة بشكل كاف لهذا الهدف. (المرجع: الفقرة أ١٠٤).

المتابعة

تقيم المتابعة فعالية أداء أنظمة الرقابة الداخلية مع مرور الوقت. ويعدّ الهدف هو ضمان أن جميع نظم المعلومات تعمل بشكل سليم وأن لم تكن كذلك، تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وتقدّم المتابعة التغذية الراجعة للإدارة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المّصمم لتقليل المخاطر:-

- فعال في تناول أهداف الرقابة المذكورة؛
- تم تنفيذه وفهمه بالشكل السليم من قبل الموظفين؛
- تم استخدامه والامتثال له على أساس يومي؛ و
- بحاجة إلى التعديل والتحسين ليعكس التغيرات في الظروف.

وتحقق الإدارة متابعة أنظمة الرقابة من خلال استمرارية الأنشطة، أو التقييمات المنفصلة، أو الجمع بين هذين العنصرين.

وتعتبر استمرارية أنشطة المتابعة في المنشآت الأصغر حجماً غير رسمية، كما أنها مبنية عادة على الأنشطة المتكررة العادية للمنشأة. ويتضمن ذلك أنشطة الإدارة والإشراف الإعتيادية ومراجعة تقارير الإستثناء والتي قد تصدر من خلال نظام المعلومات. وحين تشترك الإدارة عن قرب في العمليات، فغالباً ما تقوم بتحديد الإختلافات الهامة من توقعات وعدم دقة في البيانات المالية، واتخاذ الإجراء التصحيحي لتعديل أو تحسين نظام الرقابة.

ولا تُعدّ المتابعة الدورية (التقييمات المنفصلة للنواحي المحددة ضمن المنشأة، مثل تلك التي يتم أداؤها من قبل وظيفة التدقيق الداخلي في شركة أكبر بكثير) شائعة في المنشآت الأصغر حجماً. إلا أن التقييمات الدورية للعمليات الحاسمة يمكن إجراؤها من قبل موظفين مؤهلين غير مشتركين بشكل مباشر في تلك العمليات، أو عن طريق استخدام شخص مؤهل ومناسب من خارج المنشأة.

وقد تتضمن أنشطة المتابعة للإدارة أيضاً استخدام المعلومات المستلمة من الأطراف الخارجية والتي تشير إلى المشكلات أو تبرز النواحي التي تحتاج إلى التحسين. ويمكن أن تتضمن الأمثلة على ذلك:-

- الشكاوى من الزبائن؛
- التعليقات من الهيئات الإدارية مثل أصحاب الامتياز والمؤسسات المالية والجهات التنظيمية؛
- الإتصالات ذا ت العلاقة بأنظمة الرقابة الداخلية من المدققين والمستشارين الخارجيين.

مصادر المعلومات المستخدمة في المتابعة

يتم إصدار معظم المعلومات المستخدمة في المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وقد تميل الإدارة لافتراض أن تلك المعلومات دقيقة. وإذا لم تكن تلك المعلومات دقيقة، توجد مخاطرة أن تصل الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة، وتتخذ قرارات ضعيفة كنتيجة لذلك.

ووفقاً لذلك، حين يقيّم المدقق متابعة أنظمة الرقابة، يكون من المطلوب فهم:-

- مصادر المعلومات ذات العلاقة بأنشطة المتابعة في المنشأة؛ و
- الأساس الذي قامت الإدارة باعتبار المعلومات فيه كافية بالشكل الموثوق لذلك الغرض.

٩.٥ فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق

يلخص التوضيح التالي الخطوات المتضمنة في فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.

التوضيح ٩.٥-١

تحديد	تناول
مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة المطلوب تقليلها	مخاطر الأخطاء الجوهرية المحتملة (والمتصلة بالفئات الهامة للمعاملات وأرصدة الحسابات وإفصاحات البيان المالي) والتي توجد عند مستوى التوكيد. على سبيل المثال:- • مخاطر المعاملات اليومية العادية؛ • مخاطر الإحتيال (مثل تجاوزات الإدارة واختلاس الأصول)؛ • مخاطر الإفصاح؛ • المخاطر الهامة؛ • المخاطر غير الروتينية (مثل تنفيذ نظام محاسبي جديد)؛ و • المخاطر التقديرية (التقديرات والتقييمات وغيرها).
استجابة الإدارة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة	ما أنشطة الرقابة (سواءً كانت فردية أو مجتمعة مع الأنشطة الأخرى) المحددة (يدوياً أو إلكترونيا) التي تمنع، أو تكشف وتصحح الأخطاء الجوهرية والإحتيال. ولا تتطلب تلك الخطوة من المدقق تحديد أنشطة الرقابة التي قد توجد. وعلى سبيل المثال، قد تنفذ المنشأة ١٥ إجراء رقابة لتناول مخاطرة معينة. فإذا وجد المدقق أن إجراءات الرقابة الثلاثة الأولى المحددة كافية لتقليل المخاطرة المتضمنة، فلا توجد حاجة لاستمرار العمل في تحديد وتوثيق إجراءات الرقابة الإثنتا عشر الأخرى.
العيوب الهامة	من المرجح أن يؤدي إخفاق الإدارة في تقليل مخاطرة الأخطاء الجوهرية إلى عيب كبير. ويتم إبلاغ الإدارة عن تلك العيوب وتتطور استجابة التدقيق.
تنفيذ أنظمة الرقابة ذات العلاقة	ويتضمن ذلك إجراءات (بالإضافة إلى استفسار العميل للموظفين) لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المحددة ذات العلاقة موجودة فعلياً وتُستخدم من قبل المنشأة. ويمكن تنفيذ ذلك في لحظة زمنية مثل تعقب معاملة ما من خلال النظام في يوم معين. ولا يعتبر ذلك اختباراً لأنظمة الرقابة والذي يُصمم لتقييم ما إذا كان نظام الرقابة يعمل بشكل فعال طوال الفترة المغطاة من قبل التدقيق.

٥.١٠-١ أنظمة الرقابة اليدوية مقابل الأنظمة الإلكترونية

في معظم المنشآت، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خليط من أساليب الرقابة اليدوية والإلكترونية.

ويبين التوضيح أدناه المخاطر والفوائد المقترنة بالأنواع المختلفة لأنظمة الرقابة.

التوضيح ٥. ١٠-١

الفوائد	
أنظمة الرقابة اليدوية	أنظمة الرقابة الإلكترونية
• تستخدم لمتابعة فعالية أنظمة الرقابة الإلكترونية. • تناسب النواحي التي يُطلب فيها التقدير والإجتهاد للمعاملات الكبيرة وغير العادية وغير المتكررة. • ناجعة حين يكون من الصعب تعريف أو ترقب أو تنبؤ الأخطاء • قد يتطلب تغيير الظروف استجابة أنظمة رقابة خارج نطاق أنظمة الرقابة الإلكترونية الموجودة.	• تطبق على الدوام القواعد التجارية المحددة مسبقاً وتجري الحسابات المعقدة في معالجة الأحجام الكبيرة للمعاملات أو البيانات. • تعزز توقيت وتوفر ودقة المعلومات. • تسهّل التحليل الإضافي للعلومات. • تعزز إمكانية متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها. • تقلل مخاطرة التحايل على نظام الرقابة الداخلية. • تعزيز إمكانية تحقيق الفصل الفعال للواجبات من خلال تنفيذ التقييد المناسب للوصول إلى النظام في التطبيقات وقواعد البيانات وأنظمة التشغيل.

المخاطر	
أنظمة الرقابة اليدوية	أنظمة الرقابة الإلكترونية
• أقل موثوقية من أنظمة الرقابة الإلكترونية، حيث يتم أداؤها من قبل الأشخاص. • أكثر سهولة لأن يتم تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها. • عُرضة للأخطاء والهفوات البسيطة. • لا يمكن افتراض الإتساق في التطبيق. • أقل ملائمة للمعاملات كبيرة الحجم والمتكررة، بينما تعتبر الأنظمة الإلكترونية أكثر كفاءة. • أقل ملائمة للأنشطة حين يمكن على النحو الكافي تصميم وأتمتة طرق محددة لأداء نظام الرقابة.	• يمكن وضع الإعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تجهز بشكل غير دقيق البيانات أو أنها تجهز بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلاهما. • قد يؤدي الوصول غير المصرح به للبيانات في إتلاف البيانات، أو القيام بتغييرات غير سليمة للبيانات، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرّحة أو غير موجودة، أو التسجيل غير الدقيق للمعاملات (قد تنشأ مخاطر معينة لدخول مستخدمين متعددين لقاعدة بيانات عامة). • إمكانية حصول موظفي تكنولوجيا المعلومات على امتيازات وصول تتجاوز الإمتيازات اللازمة لأداء الواجبات المنوطة بهم، وبالتالي المساس بالفصل بين الواجبات. • التغيرات غير المصرّح بها للبيانات في الملفات الرئيسية. • التغيرات غير المصرّح بها للأنظمة أو البرامج. • الإخفاق في عمل التغييرات اللازمة للأنظمة والبرامج. • التدخل اليدوي غير الملائم. • احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات كما هو مطلوب.

نقطة للتأمل

عندما تملك المنشأة خليطاً من أنظمة الرقابة اليدوية والإلكترونية، قم دائماً بتحديد الشخص المسؤول عن عمل كل نظام من أنظمة الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا أفترضنا أن مدير مستودع ما هو المسؤول عن شحن بضائع، يقوم مدير المستودع بإدخال البيانات يدوياً في نظام المبيعات والذي يحتوي على نظام رقابة التطبيق حتى يطابق الشحنة بالطلب الأصلي. وإذا حدث خطأ ما في عملية المطابقة، فهل تقع المسؤولية على مدير المستودع، أم على قسم تكنولوجيا المعلومات، أم على قسم المحاسبة؟ ما لم يتم تخصيص المسؤولية عن العملية برمتها لشخص واحد، فحتماً سيلوم الأشخاص بعضهم الآخر عندما تحدث الأخطاء.

وعندما لا يتم تخصيص المسؤولية، يوضع بالاعتبار:-

- إحتمالية وعظم حجم الأخطاء المحتملة التي يمكن أن تحدث في البيانات المالية؛
- استجابة التدقيق الملائمة؛ و
- ما إذا كان ينبغي إبلاغ المسألة للإدارة.

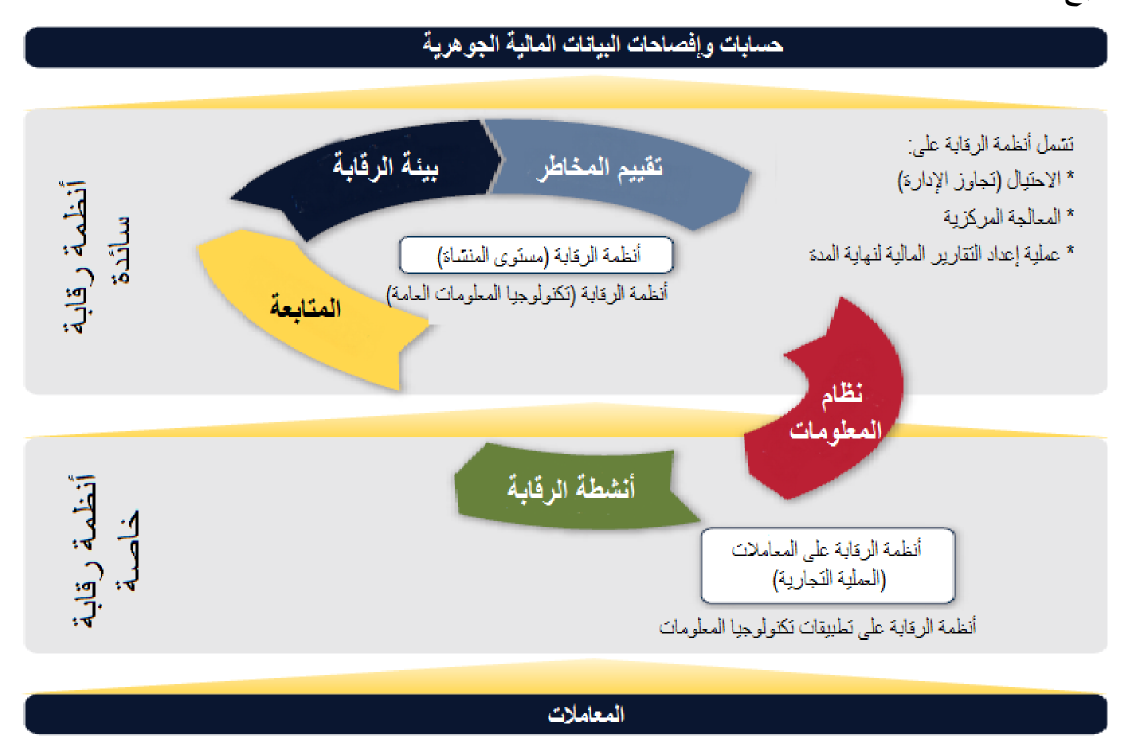
١١.٥ أنظمة الرقابة السائدة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤ (ب)	يجب أن يقيّم المدقق فيما إذا:- (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولاتؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرة أ٦٩-أ٧٨)

وتناول هذا الفصل كل واحد من المكونات الخمسة لأنظمة الرقابة الداخلية. وتعتبر أنظمة الرقابة تلك سائدة في الطبيعة وتعمل بشكل غير مباشر فقط في منع الأخطاء من الحدوث، أو في كشفها وتصحيحها بعد حدوثها. وتتصل أنظمة الرقابة الأخرى بمخاطر معاملة معينة (مثل الرواتب، أو عمليات الشراء والبيع)، كما يتم تصميمها على وجه التحديد لمنع أو كشف وتصحيح الأخطاء.

ويبين التوضيح التالي تفاعل هذين المستويين من نظام الرقابة على المعاملات بحيث تبدأ من الإنشاء والتجهيز (مستوى المعاملة) وتتخلل السجلات المحاسبية (مستوى المنشأة) إلى أن تصل أخيراً للبيانات المالية. وتجدر ملاحظة أن ثلاثاً من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة على الأقل تتألف بشكل أساسي من أنظمة سائدة.

التوضيح ٥. ١١-١



ملاحظات:-

١. يعتبر التوضيح أعلاه دليلاً عاماً. وفي بعض الأمثلة، يمكن تصميم أنظمة الرقابة السائدة لتعمل على مستوى من الدقة لتمنع أو تكشف أخطاءً محددة على مستوى العملية التجارية. وعلى سبيل المثال، قد تستخدم الإدارة ميزانية مفصّلة وموافق عليها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة لتكشف نفقات الإدارة غير المصرّحة. وفي أمثلة أخرى، قد توجد أنشطة رقابة وأجزاء من نظام المعلومات ذات صلة بالأنشطة على مستوى المنشأة.

٢. قد تعتبر أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة (مثل الالتزام بالكفاءة) أقلّ مادية من تلك التي على مستوى العملية التجارية (مثل مطابقة البضائع المستلمة بأمر الشراء)، ولكنها تعتبر أيضاً حاسمة في منع وكشف الإحتيال والأخطاء.

٣. تتضمن عملية إعداد التقارير المالية الختامية إجراءات لـــ:-
- إدخال مجاميع المعاملة في دفتر الأستاذ العام؛
- إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
- إنشاء وتصريح وتسجيل وتجهيز القيوداليومية في دفتر الأستاذ العام؛
- تسجيل التعديلات المتكررة وغير المتكررة للبيانات المالية؛ و
- إعداد البيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة.

٤. تعتبر أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات مشابهة لأنظمة الرقابة على مستوى المنشأة، بإستثناء أنها تركز على الكيفية التي يتم فيها إدارة عمليات تكنولوجيا المعلومات (مثل سلامة التنظيم، والموظفين، والبيانات) داخل المنشأة.

٥. تعتبر أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات مشابهة لأنظمة رقابة المعاملات. حيث تتعلق بكيفية تجهيز معاملات محددة على مستوى العملية التجارية.

وتشكل أنظمة الرقابة السائدة الأساس الذي تبنى عليه أنظمة رقابة المعاملة. بحيث تضع بيئة السلوك الأخلاقي وتنشئ التوقعات لبيئة الرقابة للمنظمة بشكل عام. وقد تشجع أنظمة الرقابة السائدة سيئة التصميم فعلياً جميع أنواع الأخطاء والإحتيال لأن تحدث. وعلى سبيل المثال، قد تملك المنشأة عملية بيع عالية المراقبة والفعالية. ومع ذلك، إذا كانت الإدارة العليا تملك موقفاً ضعيفاً تجاه أنظمة الرقابة وفي أحيان أخرى تتجاوز تلك الأنظمة، يمكن أن يستمر حدوث الخطأ الجوهري في البيانات المالية. ويعتبر تجاوز الإدارة وضعف بيئة السلوك الأخلاقي مواضيع مشتركة في الشركات المخالفة.

ويمكن أن تتضمن أنظمة الرقابة السائدة (وتسمى في بعض الأحيان أنظمة رقابة على مستوى المنشأة):-

- أنظمة رقابة ذات علاقة ببيئة الرقابة؛
- أنظمة رقابة على تجاوزات الإدارة؛
- عملية تقييم المخاطرة للمنشأة؛
- أنظمة رقابة لمتابعة نتائج العمليات وأنظمة الرقابة الأخرى؛
- أنظمة رقابة على عملية إعداد التقارير المالية الختامية؛ و
- السياسات التي تتناول أنظمة الرقابة التجارية الهامة وممارسات إدارة المخاطر.

المنشآت الأصغر حجماً

في المنشآت الأصغر حجماً، يقابل الإفتقار لوجود أنظمة رقابة محددة للعملية التجارية (بسبب العدد المحدود للموظفين والموارد) غالباً درجة عالية من المشاركة من قبل الإدارة (مثل المدير المالك) في أداء أنظمة الرقابة. وفي الواقع، يمكن تشغيل بعض أنظمة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً غالباً بمستوى عالٍ من الدقة والذي يعمل فعلياً على منع أو كشف أخطاء محددة. ومع ذلك، تزيد المشاركة المتصاعدة للإدارة العليا أيضا من مخاطرة تجاوزات الإدارة. ويمكن مالجة ذلك من خلال إجراءات تدقيق إضافية أو تصميم أنظمة رقابة مناسبة ضد الإحتيال. (أنظر المجلد ١، الفصل ١٢.٥ أدناه.)

العيوب في أنظمة الرقابة السائدة

بالرغم من أن نقاط الضعف في أنظمة الرقابة لا تؤدي بشكل عام إلى عيوب أو أخطاء فورية في البيانات المالية، إلا أنها لا تزال تملك أثراً هاماً في احتمالية أن تؤدي إلى أخطاء على مستوى أنظمة رقابة العملية التجارية. وقد يضعف غياب أنظمة الرقابة السائدة الجيدة أنظمة رقابة العملية التجارية على نحو خطير؛ وبالتالي يتم إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بالعيوب الهامة في أنظمة الرقابة تلك.

١٢.٥ أنظمة الرقابة ضد الإحتيال

بدأ يبرز في السنوات القليلة الأخيرة نوع جديد من نظام الرقابة الداخلية، ويدعى أحياناً أنظمة الرقابة ضد الإحتيال. ومنذ أن تعلقت الغالبية العظمى من عمليات الإحتيال الكبيرة بالإدارة العليا، تم اعتبار إنشاء برامج وأنظمة رقابة قوية ضد الإحتيال جزءً سليماً من بيئة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً. ويمكن تشبيه أنظمة الرقابة ضد الإحتيال بمطبات السرعة على الطريق والتي تم تصميمها لإبطاء حركة السير، ولكن دون أن توقفها تماماً. وصُممت أنظمة الرقابة ضد الإحتيال لردع السلوكيات السيئة قبل حدوثها، ومع ذلك لا يمكن إيقافها بالشكل الكلي.

وتعتبر أنظمة الرقابة ضد الإحتيال ذات صلة بالمنشآت الأكبر حجماً على وجه التحديد، ولكن يمكن أيضاً تصميمها لإعاقة الإحتيال في المنشآت الأصغر حجماً. ومع ذلك، قد لا تمنع الإحتيال من الحدوث، ولكنها توفر مثبطاً قوياً لذلك. كما أنها تقود مرتكبيها إلى التفكير ملياً في عواقب أفعالهم.

ويمكن تصميم أنظمة الرقابة ضد الإحتيال لتناول مكونات الرقابة الداخلية الخمسة. إلا أنه يوضع إبراز خاص لبيئة السلوك الأخلاقي في المنشأة، في ما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. ويتناول ذلك مواقف وتصرفات الإدارة تجاه نظام الرقابة، ويعتبر جزءً من بيئة الرقابة (أنظر المجلد ١، الفصل ٥ .٣ أعلاه) والذي يؤثر في الوعي الرقابي لجميع الموظفين. وتعتبر بيئة السلوك الأخلاقي الجيدة إلى حد بعيد أكثر أنظمة الرقابة ضد الإحتيال فعالية بين الجميع.

ويتضمن المثالين أنظمة الرقابة ضد التحايل المعمول بها في المنشآت الصغيرة:-

- **صلاحيات القيود اليومية**

غالباً ما يتم إستخدام صلاحية القيود اليومية غير الروتينية من قبل المديرين لإرتكاب عملية إحتيال. ولذلك تفرض السياسة بأنه يجب دعم القيود اليومية غير الروتينية (بقدر محدد) بتوضيح له، ويعتبر توقيع المدير (في إشارة إلى القبول) نظام رقابة بسيط ضد الإحتيال والذي يمكن تنفيذه في المنشآت مهما كان حجمها. وتمكّن هذه السياسة محاسب المنشأة أن يطلب دائماً من المدير (عند طلب أي دخول) التفسير والقبول لذلك. ولن يوقف ذلك بالضرورة المدير الأول من المطالبة بالدخول غير الملائم، ولكن قد يكون مجرد التفكير بوجود وثيقة مادية تحمل القبول وتقدم التفسير، في المقام الأول، كافياً لثني الطلب عن تقديمه من أي وقت مضى. وإذا لم تقم بردع الطلب، قد يلاحظ المدقق بأنّ الدخول لم يتم قبوله ويسأل عن السبب. وبالتالي يمكن أن يقود ذلك إلى تحقيق إضافي.

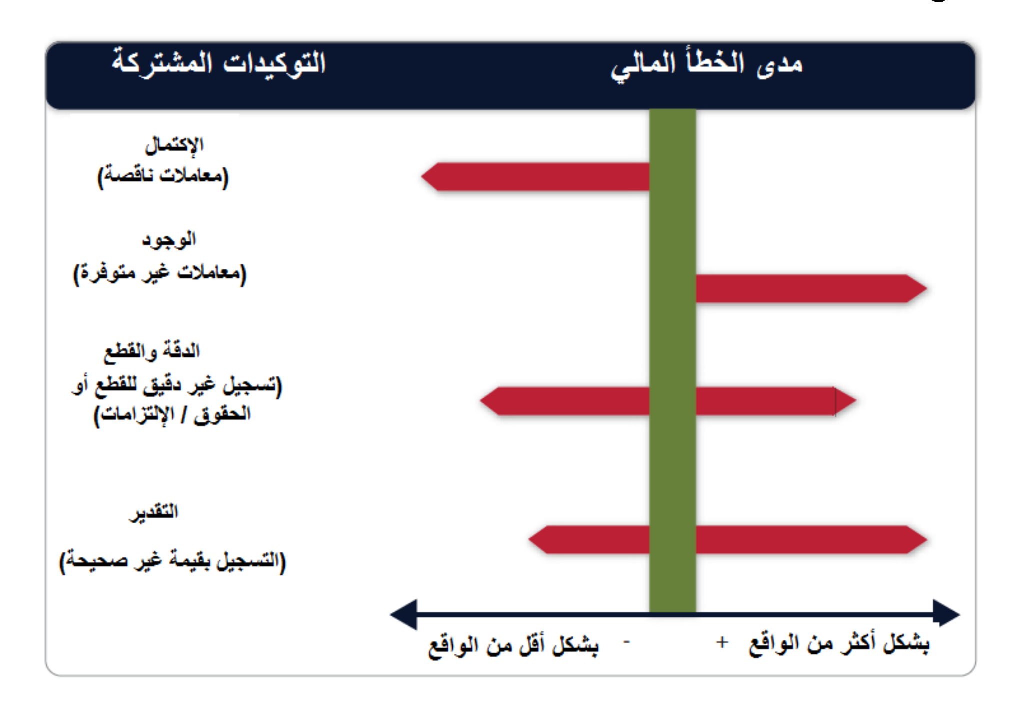
- **الفصل بين الواجبات**

في المنشآت الأصغر حجماً، يُعتبر المحاسب أو مسؤول الحسابات غالباً في موقع ثقة وبإشراف أقل ولذلك تكون الفرصة سانحة لإرتكاب عملية الإحتيال. ويعدّ استخدام مسؤول حسابات بدوام جزئي لتولي وظيفة المحاسب لأسبوع أو أكثر في السنة من أنظمة الرقابة الممكنة ضد الإحتيال، وذلك حين يكون المحاسب في إجازة أو يؤدي مهاماً أخرى. وتردع سياسة التوظيف أو الإستبدال المحاسب من إرتكاب أي محاولة للإحتيال، وإذا تم بالفعل إرتكاب عملية إحتيال، فيمكن لسياسة الإستبدال أن توفر الفرصة لكشفها.

٦. توكيدات البيانات المالية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
استخدام توكيدات الإدارة في عملية التدقيق.	**٣١٥**

التوضيح ٦.٠-١



٦.١ لمحة عامة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤(أ)	**التوكيدات** بيانات تمثيل من قبل الإدارة (صريحة أو غير ذلك) تشمل البيانات المالية التي يستخدمها المدققون لدراسة الأخطاء المحتملة التي قد تحدث.

حين تقوم الإدارة بعمل بيانات تمثيل للمدقق مثل "تقديم البيانات المالية بكاملها بإنصاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق"، تحتوي تلك البيانات فعلياً على عدد من التوكيدات المجسدة داخلها.

وتتصل تلك التوكيدات المجسدة (من قبل الإدارة) بالإدراك، والقياس، والعرض، والإفصاح عن العناصر المختلفة (مبالغ وإفصاحات) في البيانات المالية.

وتتضمن أمثلة توكيدات الإدارة:-

- جميع الأصول المتوفرة في البيانات المالية؛
- جميع معاملات البيع التي تم تسجيلها في الفترة الصحيحة؛
- المخزون الذي يتم بيانه بقيم مناسبة؛
- المدفوعات التي تمثل إلتزامات المنشأة السليمة؛
- جميع المعاملات المسجلة التي تمت في فترة قيد المراجعة؛ و
- جميع المبالغ التي تم تقديمها بالشكل السليم والإفصاح عنها في البيانات المالية.

وتتلخص هذه التوكيدات غالباً بكلمات بسيطة مفردة مثل الإكتمال، والوجود، والحدوث، والدقة، والتقدير وغيرها. وعلى سبيل المثال، قد تؤكد الإدارة للمدقق بأن رصيد المبيعات في السجلات المحاسبية يحتوي جميع معاملات البيع (توكيد الإكتمال)، وأن المعاملات تمت وصحيحة (توكيد الحدوث)، كما تم تسجلها بالشكل السليم في السجلات المحاسبية وفي الفترة المحاسبية المناسبة (توكيد الدقة والقطع).

٢.٦ وصف التوكيد

تصف الفقرة أ١١١ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ فئات من التوكيدات التي يمكن إستخدامها من قبل المدقق لدراسة الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة. وتم وصف تلك الفئات في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢.٦-١

<table>
<tr><th></th><th>التوكيد</th><th>الوصف</th></tr>
<tr><td rowspan="5">فئات المعاملات والأحداث في الفترة الواقعة تحت التدقيق</td><td>الحدوث</td><td>حدثت جميع المعاملات والأحداث المسجلة وهي تتعلق بالمنشأة.</td></tr>
<tr><td>الإكتمال</td><td>جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي أن تسجّل لديها تم بالفعل تسجيلها.</td></tr>
<tr><td>الدقة</td><td>تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى ذات العلاقة بالمعاملات والأحداث المسجّلة بالشكل المناسب.</td></tr>
<tr><td>القطع</td><td>تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة.</td></tr>
<tr><td>التصنيف</td><td>تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات السليمة.</td></tr>
</table>

	التوكيد	الوصف
أرصدة الحساب في نهاية الفترة	**الوجود**	تتوفر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.
	الحقوق والإلتزامات	تدعم المنشأة أو تراقب الحقوق للأصول والإلتزامات التي تعدّ من إلتزامات المنشأة.
	الإكتمال	جميع الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي ينبغي أن تُسجّل تم تسجيلها بالفعل.
	التقدير والتخصيص	تتضمن البيانات المالية الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية بمبالغ ملائمة، وأي تعديلات تتعلق بالتقدير أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب.

	التوكيد	الوصف
العرض والإفصاح	**الحدوث والحقوق والإلتزامات**	الأحداث والمعاملات والمسائل الأخرى المفصح عنها حدثت وتتعلق بالمنشأة.
	الإكتمال	جميع الإفصاحات التي ينبغي أن تتضمنها البيانات المالية تم تضمينها بالفعل.
	التصنيف وقابلية الفهم	تم عرض ووصف المعلومات المالية بالشكل الملائم، وتم التعبير عن الإفصاحات بالشكل المناسب.
	الدقة والتقدير	تم الإفصاح عن المعلومات المالية وغيرها من المعلومات بشكل عادل وبمبالغ ملائمة.

وتم تلخيص قابلية تطبيق التوكيدات على نواحي البيان المالي في التوضيح أدناه.

التوضيح ٦.٢-٢

التوكيدات	فئات المعاملات	أرصدة الحساب	العرض والإفصاح
الوجود/ الحدوث	√	√	√
الاكتمال	√	√	√
الحقوق والإلتزامات		√	√
الدقة/ التصنيف	√		√
القطع	√		
التصنيف وإمكانية الفهم	√		√
التقدير/ التخصيص		√	√

٦.٣ *التوكيدات المشتركة*

يسمح معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ للمدقق باستخدام التوكيدات تماماً على النحو الموصوف أعلاه، أو التعبير عنها بشكل مختلف، شريطة أن يغطي ذلك جميع الجوانب الموصوفة أعلاه.

ولجعل استخدام التوكيدات أسهل بعض الشيء في تطبيق التدقيق للمنشآت الأصغر حجماً، عمد هذا الدليل للجمع بين عدد من التوكيدات حتى يمكن تطبيقها من خلال ثلاث فئات (أي الأرصدة والمعاملات والإفصاح). وتم بيان التوكيدات الأربعة المشتركة والتوكيدات الفردية التي تتناولها في التوضيح أدناه.

التوضيح ٦.٣-١

التوكيدات المشتركة	فئات المعاملات	أرصدة الحساب	العرض والإفصاح
الاكتمال	الاكتمال	الاكتمال	الاكتمال
الوجود	الحدوث	الوجود	الحدوث
الدقة والقطع	الدقة القطع التصنيف	الحقوق والإلتزامات	الدقة الحقوق والإلتزامات التصنيف وقابلية الفهم
التقدير		التقدير والتخصيص	التقدير

ملاحظة:

عندما يختار المدقق استخدام توكيدات مشتركة مثل تلك المبينة أعلاه، فمن المهم تذكر بأن توكيد الدقة والقطع يتضمن أيضاً الحقوق والإلتزامات والتصنيف وقابلية الفهم.

ويقدم التوضيح التالي وصفاً للتوكيدات المشتركة الأربعة المستخدمة في هذا الدليل.

التوضيح ٦,٣-٢

التوكيد المشترك	الوصف
الاكتمال (ك)	كل ما ينبغي تسجيله أو الإفصاح عنه في البيانات المالية قد تم تضمينه. ولا توجد أي أصول أو إلتزامات أو معاملات أو أحداث غير مسجلة أو مفصح عنها؛ كما لا يوجد أي نقصان أو عدم اكتمال في ملاحظات البيان المالي.
الوجود (و)	كل شيء مسجل ومفصح عنه في البيانات المالية موجود في التاريخ المناسب وينبغي تضمينه. وأن جميع الأصول والإلتزامات والمعاملات المسجلة والمسائل الأخرى المتضمنة في ملاحظات البيان المالي موجودة، وحدثت بالفعل وتتعلق بالمنشأة.
الدقة والقطع (د)	تعتبر جميع الإلتزامات والإيرادات وبنود النفقات وحقوق الأصول (على شكل دعامة أو نظام رقبة) ملكية أو إلتزاماً للمنشأة، وتم تسجيلها بمبلغ صحيح وتخصيصها (القطع) في الفترة الصحيحة. ويتضمن ذلك أيضاً التصنيف السليم للمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.
التقدير (ت)	يتم تسجيل الأصول والإلتزامات والحقوق الملكية في البيانات المالية بالمبلغ المناسب (القيمة). وأن أي تعديلات ضرورية بطبيعتها على التقدير أو التخصيص أو المبادئ المحاسبية المطبقة قد تم تسجيلها.

٤.٦ إستخدام التوكيدات في التدقيق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند ما يلي:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة أ١٠٥-أ١٠٨). (ب)مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات؛ (المرجع: الفقرة أ١٠٩-أ١١٣)

كما ذكر ذلك سابقاً، تحتوي البيانات المالية على عدد من التوكيدات المتضمنة. ويمكن أن تستخدم التوكيدات من قبل المدقق في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد.

التوضيح ٤.٦-١

تقييم المخاطر على	التعليق
مستوى البيان المالية	تميل مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيان المالي لأن تكون سائدة، وبالتالي تتناول جميع التوكيدات. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن المدقق الأول مؤهلاً بالشكل الكافي للمهام المسندة إليه، فمن المحتمل إلى حد ما أن تقع الأخطاء في البيانات المالية. إلا أن طبيعة الأخطاء لن تقتصر غالباً على رصيد حساب، أو سير معاملة أو إفصاح مفرد. وبالإضافة إلى ذلك، لن يكون من المرجح أن يقتصر الخطأ على توكيد واحد مثل اكتمال معاملات البيع. حيث يمكن بكل بساطة أن تتصل بتوكيدات أخرى مثل الدقة والوجود والتقدير.
مستوى التوكيد	تتصل المخاطر عند مستوى التوكيد بأرصدة حساب فردية في وقت معين (أي نهاية المدة)، وفئات المعاملات (للفترة المالية)، والعرض والإفصاح في البيانات المالية. ويختلف ارتباط كل توكيد لرصيد حساب فردي (أو فئة معاملات، أو عرض وإفصاح) بناءً على خصائص الرصيد والمخاطر المحتملة للخطأ الجوهري. وعلى سبيل المثال عند أخذ توكيد التقدير بالاعتبار، يمكن للمدقق أن يقيم مخاطرة الخطأ في الذمم الدائنة على أنها منخفضة؛ ومع ذلك، حينما يكون تقادم المخزون عاملاً، يٌقيم المدقق مخاطرة التقدير على أنها مرتفعة. وفي مثال آخر تعتبر مخاطر الخطأ الجوهري وفقاً لتوكيد الاكتمال (فقدان المواد) في رصيد المخزون منخفضة، ولكنها تكون مرتفعة فيما يتعلق برصيد المبيعات.

ويظهر الفرق بين مستويي تقييم المخاطر في الشكل الجزئي من التوضيح أدناه.

التوضيح ٦.٤-٢

مستوى البيانات المالية
المخاطر السائدة التي قد تنطبق على توكيدات متعددة
البيانات المالية (الكلية)
منخفض
مستوى التوكيد (جزئي)
أرصدة الحسابات
المخزون
النقد
الذمم الدائنة
فئات المعاملات
الإيرادات
النفقات
العرض والإفصاح
الإلتزامات
الأطراف ذات العلاقة
التوكيدات ذات العلاقة (تقييم المخاطر لكل توكيد)
ك منخفض
و معتدل
د منخفض
ت عالي

ملاحظة: يستخدم التوضيح أعلاه التوكيدات المشتركة الموجودة في المجلد ١ الفصل ٦.٣.

ويستخدم المدقق التوكيدات في سبيل تشكيل قاعدة لـــ:-

- النظر في الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث؛
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر المقيّمة.

التوضيح ٦.٤-٣

إستخدام التوكيدات	الإجراءات
النظر في أنواع الأخطاء المحتملة	ويتضمن ذلك أداء إجراءات تقييم المخاطرة من أجل تحديد مخـــاطر الأخطـــاء الجوهرية المحتملة. فعلى سبيل المثال، قد يسأل المدقق أسئلة كالتالي:- • هل توجد الأصول؟ (الوجود) • هل تملكها المنشأة؟ (الحقوق والإلتزامات) • هل تم تسجيل جميع معاملات البيع بالشكل السليم؟ (الإكتمال) • هل تم تنظيم رصيد المخزون للمواد الراكدة والتالفة؟ (التقدير) • هل يتضمن رصيد المدفوعات جميع الإلتزامات المعروفة في نهاية المـــدة؟ (الإكتمال) • هل سجّلت المعاملات في الوقت الصحيح؟ (القطع) • هل تم تقديم المبالغ والإفصاح عنها بالشكل السليم في البيانات المالية؟ (الدقة)

إستخدام التوكيدات	الإجراءات
تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	تعتبر مخاطرة الخطأ الجوهري هي الجمع بين المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة:- وتتضمن عملية التقييم:- • **المخاطرة المتأصلة** وتُحدّد الأخطاء المحتملة والتوكيدات المتضمنة، ومن ثم تقيّم إحتمالية حدوث المخاطرة وحجمها المحتمل. • **مخاطرة الرقابة** وتحدد وتقيّم أي أنظمة رقابة داخلية ملائمة ذات علاقة والتي تقلل من المخاطر المقيّمة وتتناول التوكيدات الضمنية.
تصميم إجراءات تدقيق	وتكون الخطوة النهائية بتصميم إجراءات تدقيق تستجيب للمخاطر المقيّمة من خلال التوكيد. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المخاطرة مرتفعة بحيث أن الذمم المستحقة مبالغ فيها (توكيد الوجود)، ينبغي تصميم إجراءات تدقيق خصيصاً لتناول توكيد الوجود. وإذا كان إكتمال معاملات البيع مخاطرة، يمكن للمدقق تصميم اختبار رقابة يتناول توكيد الإكتمال.

٧. الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء التدقيق.	**٣٢٠**

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ اللقرة ٨	يكون هدف المدقق هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء التدقيق.

التوضيح ٧.٠-١

إستخدام الأهمية النسبية في التدقيق

تقييم المخاطر

تحديد:

- **الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل**
- **أهمية الأداء**

تخطيط إجراءات تقييم المخاطر التي ينبغي أداؤها
تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية

الأستجابة للمخاطر

تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

مراجعات للأهمية النسبية كنتيجة للتغيرات في الظروف خلال التدقيق

الإبلاغ

تقييم أثر الأخطاء غير المصححة
تكوين الرأي في تقرير المدقق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٩	لأهداف معايير التدقيق الدولية، تعني أهمية الأداء المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض مقبول احتمال أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً تشير أهمية الأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٠	عند وضع استرتيجية التدقيق الكلية على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ بناء على البيانات المالية فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات أ٢-أ١١).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تحديد أهمية الأداء بغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرة أ١٢).

١.٧ لمحة عامة

تتناول الأهمية النسبية أهمية معلومات البيان المالي للقرارات الإقتصادية التي تم اتخاذها من قبل المستخدمين بناءً على البيانات المالية. ويُقرّ مفهوم الأهمية النسبية بأن بعض المسائل، سواءً كانت فردية أو مجتمعة، تعتبر مهمة للأشخاص الذين يتخذون قراراً اقتصادياً مبني على أساس البيانات المالية. ويمكن أن يتضمن ذلك قرارات مثل تلك التي تتعلق باستثمار ما أو الشراء أو القيام بأعمال تجارية إقراض المال لمنشأة ما.

كما يتناول هذا الفصل إستخدام الأهمية النسبية عند التدقيق بشكل عام. أنظر المجلد ٢، الفصل ٦ من هذا الدليل لمزيد من الإرشادات بما يخص تحديد مبالغ الأهمية النسبية المحددة.

وحين يعتبر الخطأ (أو مجموع الأخطاء) هاماً بقدر كافٍ لتغيير أو التأثير على قرار شخص مطلّع، يحدث الخطأ الجوهري. ولا يُعدّ الخطأ بشكل عام هاماً إذا كان دون هذا الحد. ويسمى هذا الحد، الذي تعتبر البيانات المالية التي تتجاوزه خاطئة بشكل جوهري، "الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل". ولأغراض هذا الدليل تم اختصار هذا المصطلح إلى "الأهمية النسبية الكلية".

ملاحظة:

ولا يرتكز تحديد "الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل" (والمختصرة إلى "الأهمية النسبية الكلية" لأغراض هذا الدليل) على أي تقييم لخاطرة التدقيق. حيث أنه يتم تحديدها بشكل كلي فيما يخص مستخدمي البيانات المالية. وهي ما تُعتبر عادة بنفس سوية تلك المستخدمة من قبل مُعِد البيانات المالية.

ولنفترض بأنَ قرار بيان مالي لمجموعة مستخدمين يتأثر بخطأ حده ١٠٠٠٠ يورو في البيانات المالية. حينها تكون تلك هي الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أو الأهمية النسبية الكلية) لكل من المُعِد والمدقق. وأي خطأ

فردي، أو مجتمع مع أخطاء غير جوهرية فردية، يتجاوز مبلغ ١٠٠٠٠ يورو سيؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

وتكمن مسؤولية المدقق في تقليل (إلى مستوى منخفض بالشكل الملائم) احتمالية أن يتجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة أو غير المكتشفة في البيانات المالية الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وإذا خطط المدقق ببساطة لأداء إجراءات التدقيق التي تحدد الأخطاء الفردية التي تتجاوز ١٠٠٠٠ يورو فتوجد مخاطرة بأن يؤدي مجموع الأخطاء غير الجوهرية الفردية التي لم يتم تحديدها خلال فترة التدقيق إلى تجاوز حد الأهمية النسبية وهو ١٠٠٠٠ يورو. لذلك يحتاج المدقق بأن يؤدي بعض الأعمال الإضافية الكافية التي تسمح بعمل هامش أو حاجز لأي أخطاء غير مكتشفة ممكنة. ويكمن الغرض من أداء الأهمية النسبية في توفير ذلك الحاجز.

وتُمكّن أهمية الأداء المدقق من إنشاء مبالغ الأهمية النسبية (مبنية على، ولكن أقل من، الأهمية النسبية الكلية) التي تنعكس على تقييمات المخاطرة للنواحي المختلفة من البيان المالي. وتوفر تلك المبالغ المنخفضة حاجز أمان بين الأهمية النسبية (أهمية الأداء) المستخدمة لتحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها، والأهمية النسبية الكلية.

وفي المثال السابق، قد يقرر المدقق باستخدام التقدير المهني أن أهمية الأداء بمبلغ ٦٠٠٠ يورو سيتم استخدامها في تصميم مدى ما يتوجب القيام به من إجراءات التدقيق. ويوفر الحاجز الذي يبلغ ٤٠٠٠ يورو (١٠٠٠٠ يورو- ٦٠٠٠ يورو) بين أهمية الأداء والأهمية النسبية الكلية هامش أمان لأي خطأ غير مكتشف قد يوجد.

٢.٧ مستخدمي البيان المالي

تُستخدم الأهمية النسبية في كل من إعداد وتدقيق البيانات المالية. ويتم توضيح الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) (مثل تلك في إطار إعداد التقارير المالية) غالباً في مصطلحات مثل ما يلي.

التوضيح ٢.٧-١

التأثير على إتخاذ القرارات الاقتصادية	تعتبر الأخطاء، بما في ذلك السهو، هامة، سواء كانت فردية أو مجتمعة، إذا أمكن توقعها منطقياً بأن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تم اتخاذها بناء على البيانات المالية.
الظروف المحيطة	تصدر الأحكام حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة الخطأ أو كليهما.
الحاجات العامة للمستخدم	ترتكز الأحكام حول المسائل التي تعتبر هامة لمستخدمي البيانات المالية على اعتبار أن المعلومات المالية المشتركة بحاجة إلى مستخدمين على شكل مجموعة. ولا يُنظر في التأثير المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين، والذين تتنوع احتياجاتهم إلى حد كبير.

ويحدد المدقق الأهمية النسبية بناءً على تصوره لحاجة المستخدمين. وفي التطبيق لتقديره المهني.، يعتبر منطقياً للمدقق افتراض أن مستخدم البيانات المالية:-

- لديه **المعرفة المعقولة** بالأعمال التجارية والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، كما لديه الاستعداد لدراسة المعلومات في البيانات المالية بعناية معقولة؛
- **يفهم** بأن البيانات المالية قد تم إعدادها وتدقيقها على مستويات الأهمية النسبية؛
- **يدرك الشكوك** المتأصلة في قياس المبالغ، بناء على استخدام التقديرات والأحكام واعتبار الأحداث المستقبلية؛
- يتخذ **القرارات الاقتصادية المعقولة** على أساس المعلومات في البيانات المالية.

٣.٧ طبيعة الأخطاء

قد تنشأ الأخطاء نتيجة لعدد من الأسباب، ويمكن أن تستند إلى ما يلي:-

- الحجم- المبلغ النقدي المتضمن (كمي)؛
- طبيعة البند (نوعي)؛ و
- الظروف المحيطة بالحدوث.

التوضيح ٣.٧-١

الأخطاء النمطية	
	• الأخطاء والإحتيال المحددين عند إعداد البيانات المالية؛ • الابتعاد عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ • عمليات الإحتيال المرتكبة من قبل الموظفين أو الإدارة؛ • أخطاء الإدارة؛ • إعداد تقديرات غير دقيقة أو غير ملائمة؛ أو • الوصف غير المكتمل أو غير الملائم للسياسات المحاسبية أو مذكرة الإفصاحات.

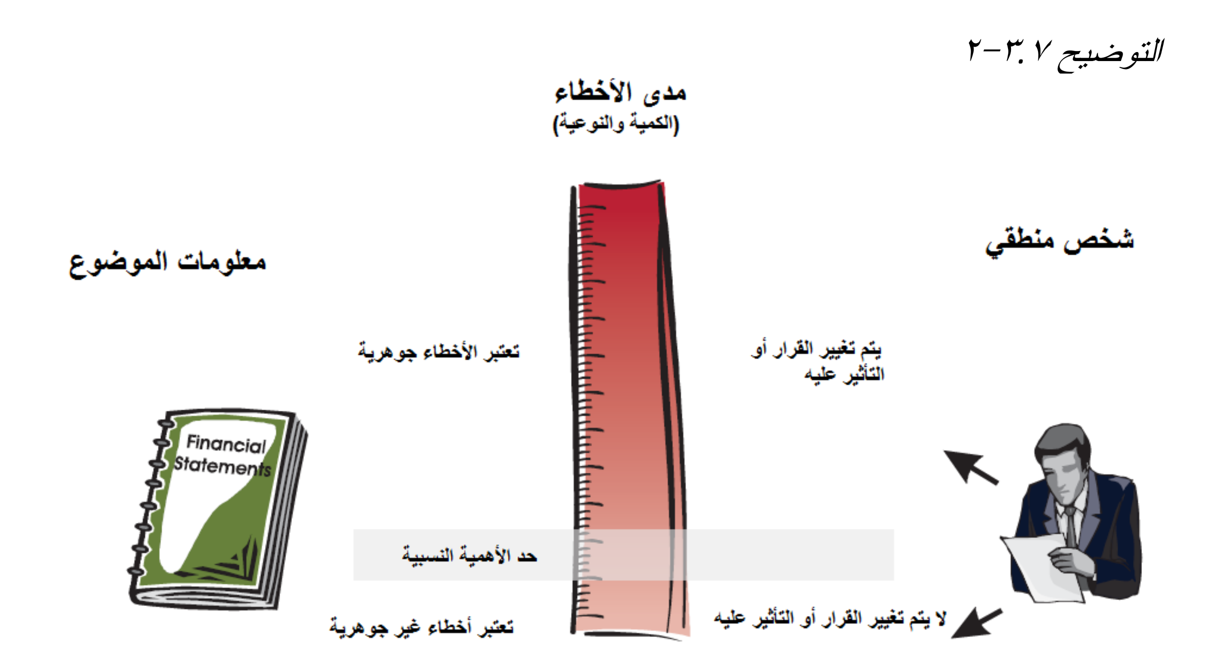
ولا تكون الأهمية النسبية عدد مطلق. حيث أنها تمثل المنطقة الرمادية بين ما هو مرجح جداً وليس هام وما هو مرجح جداً وهام. وبالتالي يكون تقييم ما هو هام دائماً مسألة تقدير مهني.

وفي بعض الحالات، قد يتم تحديد مسألة أقل بكثير من مستوى الأهمية النسبية الكمية على أنها هامة بناءً على طبيعة المادة أو الظروف ذات العلاقة بالخطأ. وعلى سبيل المثال:-

- قد تكون المعلومات التي تفيد بوجود عدد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة هامة جداً لشخص ما لإتخاذ القرار بناءً على البيانات المالية.
- من المرجح أن يكون وجود إحتيال من الإدارة (مهما كان غير هام) هاماً لمستخدمي البيان المالي؛ و
- قد تصبح كذلك سلسلة المواد غير الهامة الفردية هامة حين جمعها مع بعضها الأخر.

ملاحظة: يكون المدققين مطالبين، خلال عملية التدقيق، بتجميع الأخطاء، بخلاف تلك التي يكون من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق. ولا يعتبر مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق" تعبيراً آخر لمصطلح "غير هام". حيث تكون المسائل التي من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق غير متصلة، سواء كانت فردية أو مجتمعة، وسواءً تم تقديرها بأي معيار مهما كان حجمه أو طبيعته أو ظروفه.

التوضيح ٧.٣-٢



٧.٤ *الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق*

ترتبط الأهمية النسبية (كما تم استعراضها أعلاه) مع مخاطرة التدقيق، ويوضعان بالإعتبار جنباً إلى جنب طوال عملية التدقيق.

وتعدّ مخاطرة التدقيق هي إحتمالية أن يُبدي المدقق رأي تدقيق غير ملائم للبيانات المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية.

التوضيح ٧.٤-١

مكونات مخاطرة التدقيق	
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	مخاطرة أن تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري قبل البدء بأي عمل تدقيق. ويُنظر في تلك المخاطر عند مستوى البيان المالي (غالباً ما تكون مخاطر سائدة تؤثر على العديد من التوكيدات) وعند مستوى التوكيد، والتي تتصل بفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات. وتعتبر مخاطر البيان المالي مجموع المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة والتي يمكن اختصارها كالتالي: المخاطر المتأصلة x مخاطر الرقابة = مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية.

مكونات مخاطرة التدقيق	
مخاطرة الكشف	وهي المخاطرة التي يخفق فيها المدقق في كشف الخطأ الموجود في التوكيد والذي قد يكون جوهرياً. ويتم تناول مخاطرة الكشف من خلال:- • تخطيط التدقيق السليم؛ • أداء إجراءات التدقيق التي تستجيب لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها؛ • التعيين السليم لموظفي التدقيق؛ • تطبيق التشكك المهني؛ و • الإشراف والمراجعة على عمل التدقيق الذي تم أداؤه. ولا يمكن أبداً خفض مخاطرة الكشف إلى درجة الصفر، بسبب القيود المتأصلة في إجراءات التدقيق المنفذّة، والتقديرات (المهنية) البشرية المطلوبة، وطبيعة الدليل الذي تم فحصه.

ولذلك يمكن تلخيص مخاطر التدقيق كالتالي:-

مخاطر التدقيق = مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية x مخاطر الكشف

ويؤخذ بالاعتبار كل من الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق طوال التدقيق في:-

- تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية؛
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية؛
- تحديد المراجعات للأهمية النسبية (الكلية والأداء) بعد إدراك المعلومات الجديدة خلال التدقيق، والتي تسبب للمدقق تحديد مبلغ (مبالغ) مختلفة مبدئياً؛ و
- تقييم تأثير الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وفي تشكيل الرأي في تقرير المدقق.

وباستخدام محاكاة بسيطة لرياضة القفز العالي، تكون الأهمية النسبية معادلة لارتفاع القضيب الذي يقوم الرياضي بالقفز فوقه. كما تكون مخاطرة التدقيق مرادفة لمستوى الصعوبة المتأصلة في القفز فوق ذلك الارتفاع المعيّن (مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية)، مشتركة مع المخاطرة الإضافية المتمثلة بارتكاب خطأ في استراتيجيه أو تنفيذ القفز (مخاطرة الكشف).

٧.٥ مستويات الأهمية النسبية

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٢	على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو (الإفصاحات) إذا أصبح مطلعاً على معلومات أثناء التدقيق تجعل المدقق يحدد مبلغاً (مبالغ) مختلفة مبدئياً. (المرجع: الفقرة أ١٣).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٣	إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مبدئياً مناسب فإن على المدقق تحديد ما هو الضروري لتعديل أهمية الأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية تبقى مناسبة.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٤	على المدقق أن يضمّن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها:- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛ (ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ (ج) أهمية الأداء؛ (د) أي تعديل على البنود (أ) – (ج) أثناء سير عملية التدقيق.

التوضيح ٧.٥-١



ملاحظة: تم استخدام مصطلحي الأهمية النسبية "الكلية" و "المحددة" في التوضيح أعلاه وفي النص الوارد أدناه فقط لأغراض هذا الدليل ولا يمثلا المصطلحات المستخدمة في معايير التدقيق الدولية. وتشير الأهمية النسبية "الكلية" إلى البيانات المالية ككل، في حين تتعلق الأهمية النسبية "المحددة" بفئات محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وفي بداية التدقيق، يقوم المدقق بتقديرات تتعلق بحجم وطبيعة الأخطاء والتي تعتبر جوهرية. ويتضمن ذلك وضع مبالغ الأهمية النسبية كما هو مبين في الجدول التالي.

وضع مبالغ الأهمية النسبية

التوضيح ٧.٥-٢

الأهمية النسبية الكلية	وتُنسب الأهمية النسبية الكلية إلى البيانات المالية ككل. وترتكز على ما يمكن توقعه بشكل معقول للتأثير في القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية، والتي تم اتخاذها على أساس البيانات المالية. ويتم تغييرها خلال عملية التدقيق إذا أصبح المدقق مدركاً للمعلومات التي تتسبب له في تحديد مبلغ (أو مبالغ) مختلفة ميدئياً.
أهمية الأداء الكلية	وتوضع أهمية الأداء بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الكلية. وتمكّن أهمية الأداء المدقق من الاستجابة لتقييمات المخاطرة المحددة (دون تغيير الأهمية النسبية الكلية)، وتقليل احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية إلى مستوى منخفض مناسب. ويتم تغيير أهمية الأداء بناءً على نتائج التدقيق (مثل ما إذا تمت مراجعة تقييم المخاطرة).
الأهمية النسبية المحددة	ويتم وضع الأهمية النسبية المحددة لفئات من المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات حيث يمكن بشكل معقول توقع أن تؤثر الأخطاء للمبالغ الأقل من الأهمية النسبية في القرارات الاقتصادية للمدقق، والتي تم اتخاذها على أساس البيانات المالية.
أهمية الأداء المحددة	توضع أهمية الأداء المحددة بمبلغ أقل من الأهمية النسبية المحددة. ويمكّن هذا المدقق من الاستجابة لتقييمات المخاطر المحددة، والسماح بوجود محتمل للأخطاء غير المكتشفة وغير الجوهرية التي تشكل بمجموعها مبلغ هام.

الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل

ترتكز الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) على تصور المدقق لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات المالية. ويمكن تحديد ذلك عادة عند مبلغ مشابه لذلك المستخدم من قبل مُعدّ البيان المالي. وباستخدام التقدير المهني، يضع المدقق الأهمية النسبية عند مبلغ أعلى للأخطاء التي لا تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية.

وحين يتم وضعه، يصبح مبلغ الأهمية النسبية الكلية أحد العوامل التي يتم من خلالها التقدير النهائي لنجاح أو فشل التدقيق. وعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن الأهمية النسبية وضعت عند مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو، وكنتيجة لأداء إجراءات التدقيق:-

- لم يتم تحديد أي أخطاء – يتم تكوين رأي غير معدّل.
- تم تحديد بعض الأخطاء الصغيرة (غير الجوهرية) ولم يتم تصحيحها – يتم تكوين رأي غير معدّل.
- وُجدت أخطاء غير مصححة تتجاوز الأهمية النسبية (مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو) وكانت الإدارة غير مستعدة لإجراء التعديلات اللازمة – تستدعي الحاجة لرأي متحفظ أو سلبي.
- تواجدت هفوات غير مصححة تتجاوز الأهمية النسبية (مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو) في البيانات المالية، إلا أن المدقق لم يكتشفها – قد يتم إصدار رأي تدقيق غير مناسب أو معدل.

أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لإرشادات تتعلق بكيفية استخدام الأهمية النسبية في تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.

ويميل المدققين أحياناً للتقليل من مبلغ الأهمية النسبية الكلية حين يتم تقييم الخطأ الجوهري بأنه مرتفع. ومع ذلك، لا يكون ذلك مناسباً حيث تتناول الأهمية النسبية الكلية احتياجات مستخدمي البيانات المالية، وليس مستوى مخاطرة التدقيق المتضمنة.

وإذا كانت مخاطرة التدقيق عاملاً في وضع الأهمية النسبية الكلية، سينتهي المطاف بالتدقيق مرتفع المخاطرة إلى مبلغ أهمية نسبية كلية أقل من المبلغ الموضوع لمنشأة بنفس الحجم كانت مخاطرة التدقيق فيها منخفضة. وبافتراض أنّ الاحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيان المالي متشابهة، بغض النظر عن مخاطرة التدقيق، ينتج عن وضع مبلغ الأهمية النسبية الكلية في مستوى أقل:-

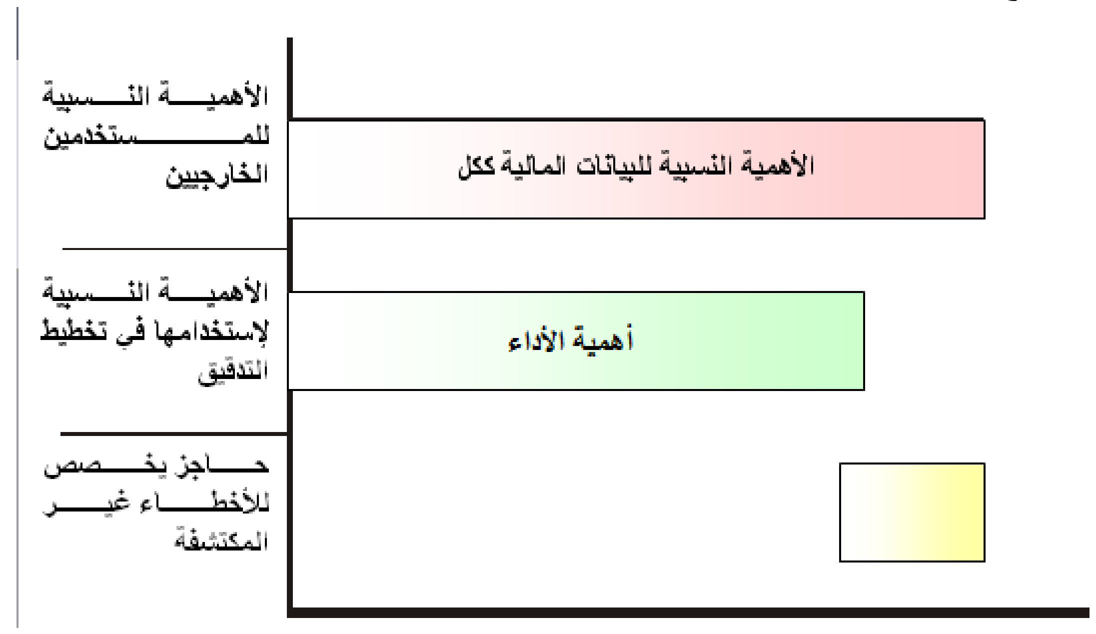
- تزويد مستخدمي البيان المالي بتوقع تحديد أخطاء أقل (من المطلوب فعلياً) في البيانات المالية من قبل المدقق؛ و
- عمل تدقيق إضافي يضمن بأن مخاطرة التدقيق قد تم تقليلها إلى مستوى منخفض مناسب.

ولأنّ الأهمية النسبية الكلية توضع من حيث ارتباطها بحاجات مستخدمي البيان المالي، فلا يتم تغييرها كمحصلة لنتائج وتغييرات التدقيق في المخاطر المقيمة. ويُطلب تحديث الأهمية النسبية الكلية حين يصبح المدقق مطلعاً على معلومات تجعل تحديد المبلغ (المبالغ) للأهمية النسبية مختلفاً مبدئياً.

وفي ختام عملية التدقيق، تُستخدم الأهمية النسبية الكلية لتقييم تأثير الأخطاء المحددة في البيانات المالية ومدى ملائمة الرأي في تقرير المدقق.

أهمية الأداء

التوضيح ٧.٥-٣



وتسمح أهمية الأداء للمدقق بتناول مخاطر الأخطاء في فئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات دون تغيير الأهمية النسبية الكلية. وتمكّن أهمية الأداء المدقق من وضع مبالغ الأهمية النسبية بناءً على الأهمية النسبية الكلية، ولكنها توضع عند مبالغ أقل لتعكس مخاطرة عدم كشف الأخطاء وتعكس تقييمات المخاطر. ويضع ذلك المبلغ الأقل حاجز أمان بين الأهمية النسبية المستخدمة لتحديد طبيعة ومدى اختبار (أهمية الأداء) ومبلغ الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية).

ويضمن وضع المبلغ المناسب لأهمية الأداء إنجاز عمل أكثر، مما يزيد من احتمالية أن يتم تحديد الأخطاء (إن وجدت). وعلى سبيل المثال، إذا كانت الأهمية النسبية ٢٠٠٠٠ يورو وكان تخطيط إجراءات التدقيق يهدف لكشف جميع الأخطاء التي تتجاوز ذلك المبلغ، فمن الممكن إلى حد ما بأن لا يتم كشف خطأ يساوي ٨٠٠٠ يورو. وإذا وجدت ثلاثة أخطاء من نفس النوع تصل بمجموعها إلى ٢٤٠٠٠ يورو، فإن البيانات المالية تكون خاطئة جوهرياً. ومع ذلك، إذا وضعت أهمية الأداء عند مبلغ ١٢٠٠٠ يورو، يكون كشف خطأ على الأقل أو جميع الأخطاء من فئة ٨٠٠٠ يورو أكثر احتمالاً. وحتى إن تم تحديد واحد فقط من الأخطاء الثلاثة وتصحيحه، تبقى الأخطاء التي وصلت إلى ١٦٠٠٠ يورو أقل من مبلغ الأهمية النسبية الكلية، وبذلك لا تعتبر البيانات المالية ككل خاطئة جوهرياً.

ويتضمن وضع المبلغ المناسب لأهمية الأداء ممارسة التقدير المهني، ولا يُعتبر عملية حساب ميكانيكية بسيطة كنسبة (على سبيل المثال ٧٥%) من مستوى الأهمية النسبية الكلية. ومع ذلك، بناءً على الظروف المعينة للمنشأة التي يجري تدقيقها، يمكن وضع مبلغ واحد للبيانات المالية ككل، أو مبالغ مفردة للمعاملات والأرصدة والإفصاحات المعينة.

ويتضمن تحديد أهمية الأداء ممارسة التقدير المهني بناءً على العوامل التي تتناول مخاطرة التدقيق، مثل ما يلي:-

- فهم المنشأة ونتائج أداء إجراءات تقييم المخاطرة؛
- طبيعة ومدى الأخطاء المحددة في التدقيقات السابقة؛ و
- توقعات الأخطاء الممكنة في الفترة الحالية.

وقد يتم تغيير أهمية الأداء للمعاملات والأرصدة والإفصاحات الفردية في أي وقت خلال عملية التدقيق (دون التأثير على الأهمية النسبية الكلية) لتعكس تقييمات المخاطرة التي تم تعديلها ونتائج التدقيق والمعلومات الجديدة المكتسبة. وفي ختام التدقيق، تستخدم الأهمية النسبية الكلية لتقييم تأثير الأخطاء المحددة على البيانات المالية وتحديد الرأي الذي سيتم التعبير عنه في تقرير المدقق. (أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من الإرشادات)

نقطة للتأمل

عند تحديد خطأ محتمل، يتم تناول ظروف الحدوث والأثر على تقييمات المخاطر/ خطط التدقيق قبل إعادة النظر في أهمية الأداء.

الأهمية النسبية المحددة

توجد بعض المواقف التي يمكن فيها توقع أن تؤثر الأخطاء للمبالغ الأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي يتم اتخاذها على أساس البيانات المالية.

التوضيح ٧.٥-٤

التأثير على القرار	أمثلة محتملة
متطلبات القوانين والأنظمة وإطار المحاسبة	• إفصاحات البيانات المالية الحساسة مثل مكافآت الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. • معاملات الأطراف ذات العلاقة. • عدم الامتثال لمتطلبات اتفاقيات القروض والاتفاقيات التعاقدية والأحكام التنظيمية والإبلاغات القانونية والتنظيمية. • أنواع معينة من النفقات مثل المدفوعات غير القانونية أو نفقات المديرين التنفيذيين.

التأثير على القرار	أمثلة محتملة
إفصاحات الصناعة الرئيسية	• الاحتياطيات ونفقات التنقيب لمنشأة تنقيب. • نفقات البحث والتطوير لمنشأة دوائية.
إفصاحات الأحداث الهامة والتغيرات المهمة في العمليات	• الأعمال التجارية المكتسبة حديثاً أو التوسع في العمليات. • العمليات المتوقفة. • أحداث غير عادية أو طارئة (مثل الدعاوى القضائية). • تقديم منتجات وخدمات جديدة.

ينظر المدقق في وجود مسائل مثل المذكورة أعلاه لواحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة. وقد يجد المدقق أيضاً أنه من المفيد الحصول على فهم لوجهات نظر وتوقعات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

الأهمية النسبية المحددة للأداء

ويشبه هذا أهمية الأداء التي تم مناقشتها أعلاه، باستثناء أنها ترتبط بالمبلغ الموضوع للأهمية النسبية المحددة. وتوضع أهمية الأداء المحددة عند مبلغ أقل من الأهمية النسبية المحددة، حتى تضمن أداء عمل تدقيق كاف لتقليل احتمالية أن تتجاوز الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة بمجموعها الأهمية النسبية المحددة إلى مستوى منخفض مناسب.

٦.٧ وثائق الأهمية النسبية

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٤	على المدقق أن يضمّن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها:- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛ (ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ (ج) أهمية الأداء؛ و (د) أي تعديل على البنود (أ) – (ج) أثناء سير عملية التدقيق.

ولكون مبالغ الأهمية النسبية تستند إلى التقدير المهني للمدقق، فمن المهم أن تكون العوامل والمبالغ المتضمنة في تحديد الأهمية النسبية على المستويات المختلفة موثقة بشكل سليم. ويحدث ذلك عادة كما يلي:-

- خلال مرحلة التخطيط، حين يتم اتخاذ القرارات حول مدى العمل المطلوب.
- خلال التدقيق في حال، بناءً على نتائج التدقيق، تم طلب تعديلات إمّا للأهمية النسبية الكلية أو أهمية الأداء لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة.

وتتناول الوثائق:-

١. مستخدمي البيانات المالية؛

٢. العوامل المستخدمة في تحديد:-

- الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل وإن كان منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة؛
- أهمية الأداء؛ و

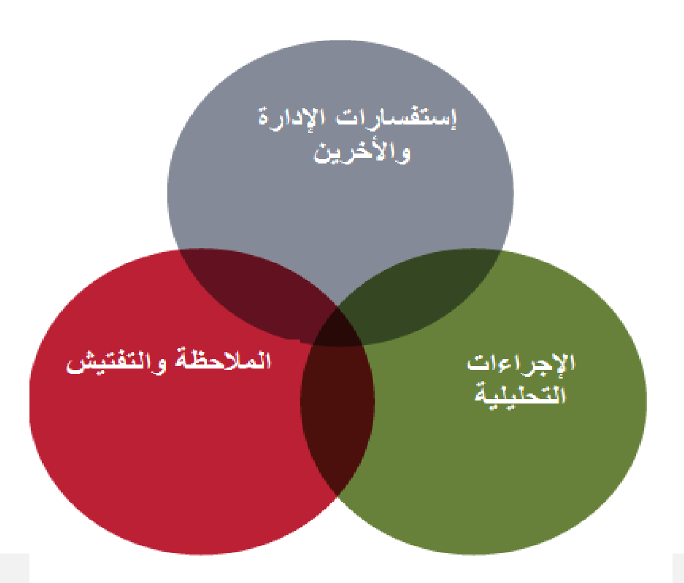
٣. أي تعديل لمبالغ الأهمية النسبية في النقطة ٢ أعلاه أثناء سير عملية التدقيق.

٨. إجراءات تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
طبيعة واستخدام إجراءات تقييم المخاطرة من قبل المدقق لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	٢٤٠، ٣١٥

ويبين التوضيح أدناه الأنواع الثلاثة لإجراء تقييم المخاطرة المطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥.

التوضيح ٨.٠-١



الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ٥	يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد. ومع ذلك، لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة توفير كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق. (راجع: الفقرة أ١-أ٥).
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ٦	يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:- (أ) إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. (المرجع: الفقرة أ٦) (ب) الإجراءات التحليلية. (المرجع: الفقرة أ٧-أ١٠) (ج) الملاحظة والتفتيش. (المرجع: الفقرة أ١١)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ١١	يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:- (أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة أ١٧-أ٢٢) (ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:- (١) عملياتها؛ (٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛ (٣) أنواع الإستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و (٤) طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات، وأرصدة الحساب والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٢٣-أ٢٧) (ج) إختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة منسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب. (المرجع: الفقرة أ٢٨) (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٢٩-أ٣٥) (ه) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٣٦-أ٤١)
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ١٢	يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو مجتمعاً مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة أ٤٢-أ٦٥)

١.٨ لمحة عامة

يعدّ الغرض من إجراءات تقييم المخاطرة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويتم تحقيق ذلك من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية. وقد يتم الحصول على المعلومات من مصادر خارجية مثل الإنترنت والمطبوعات التجارية، ومن مصادر داخلية مثل النقاش مع الموظفين الرئيسيين. ويصبح هذا الفهم للمنشأة مستمراً وحيوياً وعملية لجمع وتحديث وتحليل المعلومات طوال التدقيق.

٢.٨ دليل التدقيق

تقدّم إجراءات تقييم المخاطرة دليل تدقيق لدعم تقييمات المخاطر عند مستويات البيانات المالية والتوكيدات. إلا أن هذا الدليل لا يكون بمفرده. ويُستكمل الدليل الذي تم الحصول عليه من إجراءات تقييم المخاطرة بمزيد من إجراءات التدقيق (التي تستجيب للمخاطر المحددة) مثل اختبار أنظمة الرقابة و/ أو الإجراءات الجوهرية.

الإجراءات المطلوبة

يستخدم المدقق التقدير المهني لتحديد إجراءات تقييم المخاطرة التي يجب أداؤها، ونطاق أو عمق فهم المنشأة بالشكل المطلوب. وفي السنة الأولى التي يُجري فيها المدقق تدقيقاً للمنشأة، يتطلب غالباً العمل المطلوب للحصول على وتوثيق

المعلومات قدراً من الوقت. ومع ذلك إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها موثقة جيداً في السنة الأولى، ينبغي أن يكون الوقت اللازم لتحديث المعلومات في السنوات اللاحقة أقل بشكل كبير من اللازم في السنة الأولى.

ويحتاج المدقق إلى تنفيذ ما يكفي من إجراءات تقييم المخاطرة حتى يحدد عوامل المخاطرة التجارية وعملية الإحتيال والتي يمكن أن تؤدي إلى خطأ جوهري. ويتضمن ذلك النظر في أي أحداث أو ظروف قد تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

وتم وضع النطاق أو العمق المطلوب لفهم المنشأة في الفقرات ١١ و١٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (الوارد أعلاه). ويُعدّ ذلك العمق في الفهم الكلي للمدقق أقل مما تمتلكه الإدارة في تسيير أمور المنشأة.

نقطة للتأمل

عند تصميم طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطرة المطلوب تنفيذها، تذكر بأن بعض معايير التدقيق الدولية وضحت مسائل محددة يجب وضعها بالاعتبار. وترد بعض الأمثلة أدناه:-

معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٦ الإحتيال في تدقيق البيانات المالية

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥، ينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٧-٢٤ (من معيار التدقيق الدولي ٢٤٠) للحصول على المعلومات بقصد استخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٨ تدقيق التقديرات المحاسبية

عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥، يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية:

(أ) متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.

(ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى تحديد أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. ولدى الحصول على هذا الفهم، يستفسر المدقق من الإدارة حول التغيرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة.

(ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات بما في ذلك:-

(١) الطريقة، بما في ذلك النموذج حيث يكون قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛

(٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛

(٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛

(٤) الإفتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية؛

(٥) ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؛ و

(٦) ما إذا، وإذا كان الحال كذلك، كيف، قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير.

معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١١ الأطراف ذات العلاقة

كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥، ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ أداؤها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات التدقيق والأنشطة ذات العلاقة المحددة في الفقرات ١٢-١٧ (من معيار التدقيق الدولي ٥٥٠) من أجل الحصول على المعلومات ذات العلاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

معيار التدقيق الدولي معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٠ المنشأة المستمرة

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

قد تصل الإجراءات المطلوبة لتحديد تلك المخاطر إلى حدها الأدنى في المنشآت الأصغر حجماً، بينما يختلف ذلك في المنشآت الأكبر حجماً والأكثر تعقيداً، حيث يمكن أن تكون الإجراءات واسعة النطاق.

٣.٨ إجراءات تقييم المخاطر الثلاثة

ينبغي تنفيذ كل من إجراءات تقييم المخاطر الثلاثة خلال فترة التدقيق، ولكنه ليس بالضرورة لكل جانب من جوانب الفهم المطلوب. وفي العديد من الحالات، قد تؤدي نتائج تنفيذ نوع من الإجراءات لتنفيذ إجراء آخر. وعلى سبيل المثال، في اجتماع مع مدير المبيعات، قد يتم تحديد عقد مبيعات غير عادي لكنه هام. ويمكن متابعة ذلك من خلال التفتيش على عقد المبيعات الفعلية وتحليل تأثيره على هوامش المبيعات. وبدلا من ذلك، قد تثير نتائج تنفيذ الإجراءات التحليلية على نتائج التشغيل الأولية بعض الأسئلة للإدارة. وقد تؤدي إجابات تلك الأسئلة إلى طلب التفتيش على وثائق معينة أو مراقبة بعض الأنشطة.

ويرد أدناه طبيعة واستخدام الإجراءات الثلاثة:-

٤.٨ استفسارات الإدارة والآخرين (بما في ذلك الإستعلامات المتعلقة بالإحتيال)



الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٧	يجب على المدقق إجراء استفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) تقييم الإدارة لمخاطر إحتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال؛ بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها؛ (المرجع: الفقرات أ١٢-أ١٣) (ب) أسلوب الإدارة في التحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الإحتيال؛ (المرجع: الفقرة أ١٤) (ج) إتصال الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال في المنشأة والإستجابة لها؛ و (د) إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٨	يجب على المدقق عمل استفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (المرجع: الفقرات أ١٥-أ١٧)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٠	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فإنه يجب على المدقق الحصول على فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة أ١٩-أ٢١).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٠	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المدقق عمل إستفسارات لأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتجري هذه الإستعلامات جزئياً لدعم الإجابات على تساؤلات الإدارة.

ويستخدم المدقق الإستعلامات جنباً إلى جنب مع غيرها من إجراءات تقييم المخاطر وذلك لتقييم تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويركز السؤال على الحصول على فهم كل الجوانب المطلوبة المنصوص عليها في الفقرتين ١١ و١٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (الواردة أعلاه).

ويتم الحصول عادة على معظم المعلومات تلك الإستعلامات من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية. ومع ذلك، يمكن أن تزود الإستعلامات من الآخرين ضمن المنشأة وموظفين من مستويات السلطة المختلفة منظوراً مختلفاً ومعلومات إضافية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد يتم بخلاف ذلك تفويتها. وعلى سبيل المثال: قد يكشف نقاش مع مدير المبيعات معاملات بيع معينة (في آخر الفترة) تم تمريرها بعجلة دون تسجيلها وفقاً لسياسات الإعتراف بالإيرادات في المنشأة.

ويبين التوضيح أدناه مجالات الإستعلام.

التوضيح ٤.٨-١

مقابلة:	الإستعلام حول ...
أولئك المكلفين بالحوكمة *(ما لم يكونو مشاركين في إدارة المنشأة)*	• البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية. • الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال أو الخطأ في المنشأة، والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة للتقليل من تلك المخاطر. • معرفة أي إحتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم له تأثير على المنشأة. • مراعاة حضور إجتماعٍ لأولئك المكلفين بالحوكمة وقراءة محاضر إجتماعاتهم السابقة.
الإدارة والمسؤولون عن إعداد التقارير المالية	• تقييم الإدارة للمخاطرة التي قد تكون فيها البيانات المالية خاطئة جوهرياً بسبب الإحتيال أو الخطأ، بما في ذلك طبيعة ومدى تكرار مثل تلك التقييمات. • إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. • ثقافة المنشأة (القيم والأخلاق). • طريقة عمل الإدارة. • خطط حوافز الإدارة • إحتمالية تجاوز الإدارة. • معرفة الإحتيال أو الإحتيال المشتبه به. • كيفية إعداد التقديرات. • إعداد البيان المالي وعملية المراجعة. • إتصال الإدارة، إن وجد، مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
الموظفين الرئيسيين *(في عمليات الشراء والرواتب والمحاسبة وغيرها)*	• إتجاهات العمل والأحداث غير العادية. • إنشاء أو تجهيز أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير العادية. • مدى تجاوز الإدارة (أي هل تم الطلب من الموظفين في أي وقت مضى تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية؟). • ملائمة/ تطبيق سياسات المحاسبة المتبعة.
موظفي التسويق والمبيعات	• إستراتيجيات التسويق وإتجاهات المبيعات. • حوافز أداء المبيعات. • الترتيبات التعاقدية مع الزبائن. • مدى تجاوز الإدارة (أي هل تم الطلب من الموظفين في أي وقت مضى تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية أو السياسات المحاسبية للإعتراف بالإيرادات؟).

نقطة للتأمل

لا تقتصر بأسئلتك (وخاصة في المنشآت الصغيرة) على المدير المالك والمحاسب. قم بسؤال الموظفين الآخرين (إن وجدوا) في المنشأة (مثل مدير المبيعات، أو مدير الإنتاج، أو الموظفين الآخرين) حول الإتجاهات والأحداث غير العادية والمخاطر التجارية الرئيسية وتوظيف أنظمة الرقابة الداخلية، وأي أمثلة أخرى على تجاوزات الإدارة.

وإذا تم إكتشاف إحتيال محتمل يتعلق بالإدارة العليا أو أولئك المكلفين بالحوكمة، قم بإستشارة شريك العملية على الفور، وخذ بالإعتبار الحصول على النصيحة القانونية في كيفية التعامل مع ذلك. ويجب أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات حتى تضمن أن يتم إتباع متطلبات الخصوصية والسرية بالشكل السليم. وتحقق أيضاً من مدونة قواعد السلوك الأخلاقي لأي متطلبات وتوجيه إضافيين.

٥.٨ الإجراءات التحليلية



تساعد الإجراءات التحليلية المستخدمة كإجراءات تقييم المخاطر في تحديد المسائل التي لها أثر على البيان المالي أو على التدقيق. ومن الأمثلة على ذلك المعاملات أو الأحداث، والمبالغ والنّسب والإتجاهات غير العادية.

وبالإضافة إلى كونها إجراء لتقييم مخاطرة، يمكن أن تستخدم الإجراءات التحليلية أيضاً كإجراءات تدقيق إضافية في:-

- الحصول على أدلة حول توكيد البيان المالي. ويعتبر ذلك إجراء تحليلي جوهري ويتم نقاشه بمزيد من التفصيل في المجلد ١، الفصل ١٠ من هذا الدليل؛ و
- أداء مراجعة كلية للبيان المالي عند، أو قرب، نهاية التدقيق.

ولا تعدّ معظم الإجراءات التحليلية مفصلة أو معقدة جداً. حيث غالباً ما تستخدم البيانات المجمعة في المستويات المرتفعة، مما يعني أنه يمكن للنتائج أن تقدم فقط إشارة أولية واضحة حول ما إذا كان الخطأ الجوهري موجوداً.

ويبين التوضيح أدناه الخطوات المتضمنة في تنفيذ الإجراءات التحليلية.

التوضيح ٨.٥-١

ماذا تفعل	كيف تفعله
تحديد العلاقات ضمن البيانات	قم بتطوير التوقعات حول العلاقات المقبولة بين الأنواع المختلفة للمعلومات والتي يمكن توقع وجودها بشكل معقول. وحيثما أمكن ذلك، حاول أن تستخدم مصادر مستقلة (أي لا يتم تداولها داخلياً) للمعلومات. ويمكن أن تتضمن المعلومات المالية وغير المالية:- • بيانات مالية لفترات سابقة مشابهة؛ • الميزانيات والتوقعات والإستقراءات، بما في ذلك الاستقراءات من البيانات المرحلية أو السنوية؛ • المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل بها المنشأة والظروف الإقتصادية الحالية.
المقارنة	مقارنة التوقعات بالمبالغ المسجلة أو نسب النمو من المبالغ المسجلة.
تقييم النتائج	تقييم النتائج. حين يتم إيجاد علاقات غير عادية أو غير متوقعة، يُنظر في المخاطر المحتملة للخطأ الجوهري.

وينبغي النظر في نتائج تلك الإجراءات التحليلية جنباً إلى جنب مع المعلومات المجموعة الأخرى من أجل:-

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المتصلة بالتوكيدات المتضمنة في بنود البيان المالي الهامة؛ و
- المساعدة في تصميم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

ملاحظة: قد لا تستطيع بعض المنشآت الأصغر حجماً أن توفر للمدقق المعلومات المالية الحالية مثل المعلومات المالية المرحلية أو الشهرية من أجل تنفيذ الإجراءات التحليلية. وفي تلك الظروف، يجوز الحصول على بعض المعلومات من خلال الإستعلامات، ولكن الإستعلامات التفصيلية قد تحتاج إلى الإنتظار حتى تتوفر مسودة أولية للبيانات المالية في المنشأة.

٨.٦ *الملاحظة والتفتيش*



الملاحظة والتفتيش:-

- تدعم الإستعلامات الموجهة للإدارة والآخرين؛ و
- تزود المعلومات الإضافية حول المنشأة وبيئتها.

وتتضمن إجراءات الملاحظة والتفتيش عادة إجراء وتطبيق، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ٨.٦-١

الإجراء	أمثلة على التطبيق
الملاحظة	يؤخذ في الاعتبار ملاحظة:- • كيفية عمل المنشأة وكيف تم تنظيمها؛ • مباني المنشأة ومرافق المصنع؛ • أسلوب عمل الإدارة وموقفها تجاه الرقابة الداخلية؛ • تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية المختلفة؛ و • الإمتثال إلى السياسات الرئيسية.
التفتيش	يؤخذ في الاعتبار التقتيش على وثائق مثل:- • خطط واستراتيجيات وعروض الأعمال التجارية؛ • دراسات الصناعة وتقارير الوسائط في المنشأة؛ • العقود والإلتزامات الرئيسية؛ • الأنظمة والتراسل مع الجهات التنظيمية؛ • الإتصال مع المحاميين وأصحاب البنوك وأصحاب المصلحة الآخرين؛ • السياسات والسجلات المحاسبية؛ • كتيبات الرقابة الداخلية؛ • التقارير المُعدّة من قبل الإدارة (مثل بيانات الأداء والبيانات المالية المرحلية)؛ • التقارير الأخرى، مثل محاضر إجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة، وتقارير من المستشارين، وغيرها.

٧.٨ تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية

وتتضمن إجراءات تقييم المخاطر أيضاً الإجراءات المشتركة في تقييم التصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة ذات العلاقة. ويتم تناول تلك الإجراءات بمزيد من التفصيل في المجلد ٢، الفصل ١١.

٨.٨ مصادر المعلومات الأخرى حول المخاطر

قد تستخدم إجراءات أخرى قام المدقق بأدائها لأغراض تقييم المخاطرة. ووضعت بعض الأمثلة القياسية في التوضيح التالي.

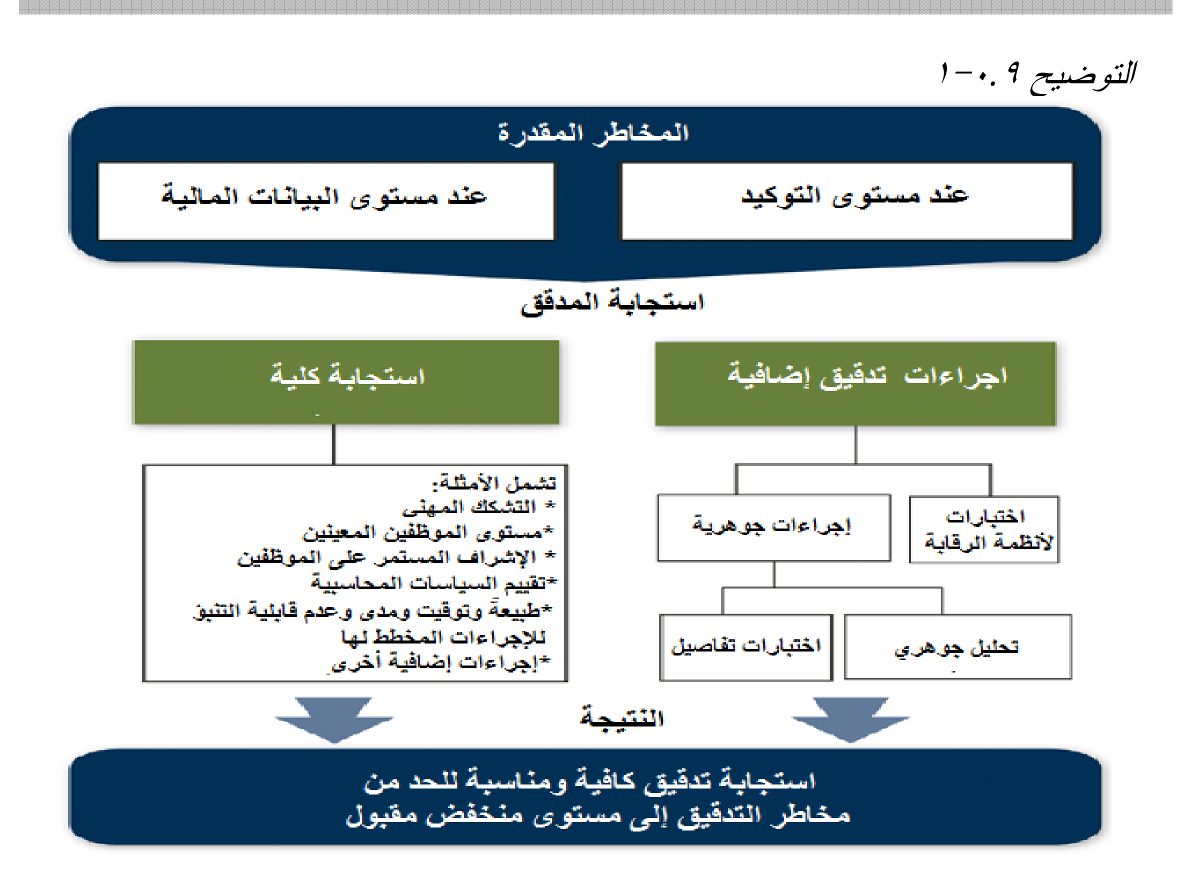
التوضيح ٨.٨-١

المصدر	الوصف
قبول أو الاستمرار مع العميل	المعلومات ذات العلاقة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الأولية.
العمل السابق	الخبرات ذات العلاقة المكتسبة من العمليات السابقة وأنواع أخرى من العمليات تم أداؤها للمنشأة. ويمكن أن يتضمن ذلك:- • المجالات المثيرة للقلق في التدقيقات السابقة؛ • نقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛ • التغييرات في الهيكل التنظيمي والعمليات التجارية وأنظمة الرقابة الداخلية؛ • الأخطاء السابقة وما إذا تم تصحيحها في الوقت الناسب.
المعلومات الخارجية	• الإستعلام من المستشار القانوني أو خبراء التقدير الخارجيين للمنشأة. • مراجعة التقارير المُعدّة من قبل المصارف أو وكالات التصنيف. • معلومات الصناعة والحالة الإقتصادية التي تم الحصول عليها من أبحاث الإنترنت والمجلات الإقتصادية والتجارية والمطبوعات التنظيمية والمالية.
مناقشات فريق التدقيق	نتائج نقاشات الفريق (بما في ذلك الشريك) حول قابلية البيانات المالية للمنشأة للتعرض إلى أخطاء جوهرية بما في ذلك التعرض للإحتيال.

٩. الإستجابة للمخاطر المقيّمة

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
تصميم وتنفيذ الإستجابات الملائمة للمخاطر المقيّمة.	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠

التوضيح ٩ .٠-١



الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٣	يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٩	على المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن بياناً لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥. (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند مستوى التوكيد، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرة أ١٢)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٧	عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، على المدقق:- (أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح بما في ذلك:- (١) إحتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطرة المتأصلة)؛ (٢) إذا كان تقييم المخاطرة يأخذ بعين الإعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات أ٩-أ١٨). (ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة أ١٩).
معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٦	على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات أ١-أ٢٥)

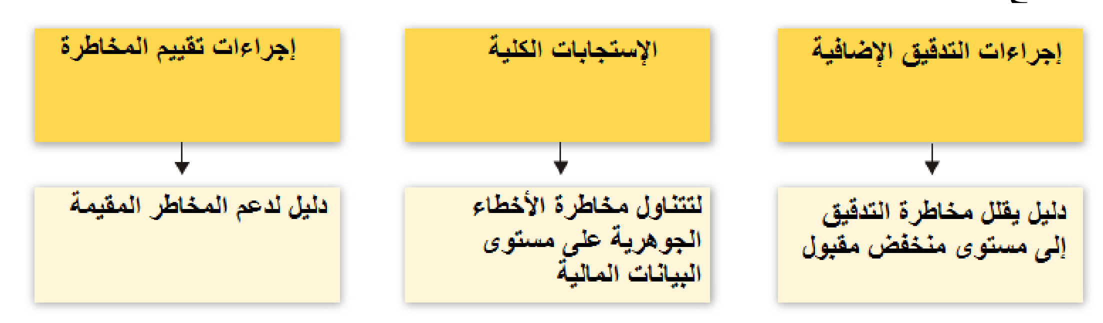
١.٩ لمحة عامة

تصمم إجراءات تقييم المخاطر (أنظر المجلد١، الفصل ٨ من هذا الدليل) لتحديد وتقييم المخاطر على كل من مستوي البيان المالي ومستوى التوكيد للفئات الأساسية للمعاملات، وأرصدة الحساب، والإفصاحات.

كما تصمم إجراءات تدقيق إضافية (أنظر المجلد١، الفصل ١٠ من هذا الدليل) لتستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى التوكيد. ويُعتبر الغرض منها الحصول على دليل تدقيق مناسب بما يكفي ليقلل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ويبين التوضيح أدناه الفئات الثلاثة الرئيسية لإجراءات التدقيق.

التوضيح ٩.١-١



تعتبر المخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي سائدة بطبيعتها، وتتطلب استجابات تدقيق كلية مثل تحديد خبرة أولئك الذين تم تعيينهم لأداء العمل، ومستوى الإشراف المطلوب، وأي تعديلات مطلوبة لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق المخططة.

وتتصل المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد بفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات المحددة. وتكون الاستجابة بأداء إجراءات تدقيق إضافية مثل إختبارات التفاصيل وإختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات التحليلية الجوهرية.

ويتأثر تصميم إجراءات التدقيق الإضافية بما يلي:-
- نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطرة والتقييمات الناتجة عن المخاطرة عند مستوى التوكيد؛ و
- الإستجابات الكلية الموضوعة من قبل المدقق فيما يخص المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيان المالي.

٩.٢ الإستجابات الكلية للمخاطر عند مستوى البيان المالي

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٥	ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ إستجابات كلية لتتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١-أ٣)

تتصل مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى البيانات المالية بمخاطر تتصل بشكل سائد بالبيانات المالية ككل، ويحتمل أن تؤثر في العديد من التوكيدات. وكنتيجة لذلك يمكن لتلك المخاطر (مثل أن تملك الإدارة موقفاً سلبياً تجاه أنظمة الرقابة) أن تساهم بشكل غير مباشر في الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن محاسب المنشأة ذو كفاءة، قد تنشأ العديد من الفرص لحدوث خطأ أو احتيال في العديد من أرصدة البيان المالي أو فئات المعاملات أو الإفصاحات. وبناء على ذلك، لا يمكن غالباً تناول المخاطر عند مستوى البيان المالي من خلال أداء إجراءات التدقيق المعينة، إلا أنها تتطلب إستجابة كلية.

وتبين معايير التدقيق الدولية ٢٤٠ و٣٣٠ بعض الإستجابات الكلية المحتملة للأخطار المحددة عند مستوى البيان المالي. وترد بعض الأمثلة أدناه.

التوضيح ٩.٢-١

الإستجابات الكلية المحتملة للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي	
إدارة العملية	التركيز على حاجة فريق التدقيق للالتزام بالتشكك المهني. تعيين موظفين أكثر خبرة أو أولئك ممن يمتلكون مهارات خاصة مثل المختصين في المحاسبة القضائية والتقدير وتكنولوجيا المعلومات. تقديم المزيد من الإشراف المستمر على الموظفين بينما يقومون بأداء عملهم.
دمج عدم إمكانية التنبؤ في إختيار إجراءات التدقيق الإضافية	دمج عنصر عدم إمكانية التنبؤ في إختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتعين تنفيذها. ويعتبر ذلك مهماً بشكل خاص عند التصدي لمخاطر الاحتيال، ذلك أن الأفراد في المنشأة قد يكونوا على علم بإجراءات التدقيق التي يتم أداؤها عادة، وبالتالي أكثر قدرة على إخفاء الاحتيال عند إعداد التقارير المالية. ويمكن تحقيق عنصر عدم إمكانية التنبؤ من خلال:- • تنفيذ الإجراءات الجوهرية على أرصدة الحساب والتوكيدات المختارة والتي بخلاف ذلك لم يتم إختبارها بسبب أهميتها النسبية أو مخاطرها؛ • ضبط توقيت إجراءات التدقيق بخلاف التوقيت المتوقع؛ • استخدام طرق أخذ العينات المختلفة؛ و • تنفيذ إجراءات التدقيق في مواقع مختلفة، أو مواقع لم يعلن عنها من الأساس (مثل إحصاء المخزون).
مراجعة إجراءات التدقيق المخططة	عمل تغييرات في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال:- • تنفيذ الإجراءات الجوهرية عند نهاية المدة بدلاً من التاريخ المرحلي؛ • إجراء الملاحظة الفعلية أو التفتيش على الأصول المعينة؛ • إجراء مراجعة إضافية على سجلات المخزون لتحديد البنود غير العادية، والكميات غير المتوقعة، وغيرها من البنود من أجل إجراءات المتابعة؛ • تنفيذ عمل إضافي لتقييم معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والإفتراضات المنطوية عليها؛ • زيادة حجم العينات أو أداء إجراءات تحليلية عند مستوى أكثر تفصيلاُ. • استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب من أجل:- – جمع المزيد من الأدلة حول البيانات المحتوية على الحسابات الهامة أو ملفات المعاملة الإلكترونية، – إجراء إختبار شامل للمعاملات وملفات الحساب الإلكترونية، – اختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، – فرز المعاملات بخصائص معينة، و – اختبار كامل المجموعة بدلاً من العينة؛ • طلب معلومات إضافية بتصديقات خارجية، وعلى سبيل المثال، عند التصديق على الذمم الدائنة، يمكن للمدقق أن يطلب التصديق على تفاصيل إتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق للإرجاع وشروط التسليم؛ • تعديل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق للحصول على إجراءات تدقيق جوهرية.

الإستجابات الكلية المحتملة للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي	
التغييرات في نهج التدقيق	يؤخذ بالإعتبار الفهم الذي تم الحصول عليه لبيئة الرقابة. إذا كانت بيئة الرقابة فعالة، قد يملك المدقق ثقة أكبر في أنظمة الرقابة وموثوقية أدلة التدقيق الناتجة داخلياً ضمن المنشأة. ويعني ذلك:- • أداء المزيد من عمل التدقيق في التاريخ المرحلي أكثر من نهاية المدة؛ و • نهجاً يستخدم أنظمة الرقابة إضافة إلى الإجراءات الجوهرية (نهج مشترك). أما إذا كانت بيئة الرقابة غير فعالة، فيمكن لذلك أن يؤدي إلى:- • تنفيذ إجراءات تدقيق أكثر عند نهاية المدة أكثر منه في التاريخ المرحلي؛ • الحصول على أدلة تدقيق شاملة أكثر من الإجراءات الجوهرية؛ و • ازدياد عدد المواقع التي يتم ضمها في نطاق التدقيق.
مراجعة السياسات المحاسبية الجاري استخدامها	تقييم ما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المنشأة، وخاصة تلك المتصلة بالمقاييس الموضوعية والمعاملات المعقدة، مؤشراً على إعداد التقارير المالية الاحتيالية نتيجة مساعي الإدارة في إدارة العائدات.

نقطة للتأمل

التوقيت

يمكن تطوير الاستجابات الكلية في مرحلة التدقيق ومن ثم دمجها في إستراتيجية التدقيق الشاملة. وفي العمليات الحديثة، يمكن وضع الاستجابات الكلية على أساس أولي خلال فترة التخطيط، وتثبيتها أو تغييرها لاحقاً بناء على نتائج تقييم المخاطرة.

الوثائق

لا يحتاج إنشاء استجابة تدقيق كلية أو استراتيجية التدقيق في المنشأة الصغيرة لأن يكون ممارسة معقدة أو تستغرق وقتاً طويلاً. وفي بعض الحالات، يمكن إتمام كلتا الخطوتين من خلال إعداد مذكرة موجزة عند الانتهاء من التدقيق السابق (بفرض أنها تغطي جميع المسائل المطلوبة)، والتي يمكن تحديثها لاحقاً بناءً على النقاشات مع الإدارة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين على المدقق بناءً على افتراض وجود مخاطر احتيال في الإعتراف بالإيرادات، أو تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو الإثباتات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الإفتراض غير المطبق في الظروف العملية، ولا يحدد بناءً على ذلك الإعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. (المرجع: الفقرات أ٢٨-أ٣٠).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٣٢	بغض النظر عن تقييم المدقق لمخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بهدف:- (أ) إختبار ملائمة القيود في دفتر اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد البيانات المالية؛ وفي تصميم وأداء إجراءات التدقيق لمثل هذه الإختبارات، ينبغي على المدقق:- (١) الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى؛ (٢) إختيار القيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تجري في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و (٣) دراسة الحاجة لإختبار القيود اليومية والتعديلات الأخرى خلال الفترة. (المرجع: الفقرات أ٤١-أ٤٣). (ب) مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الإنحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي إلى الإنحراف، إن وجدت، تمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال. وفي أداء هذه المراجعة يتعين على المدقق:- (١) تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات المتخذة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية والمشمولة في البيانات المالية، حتى وإن كانت معقولة كلا على حدة، تشير إلى إنحراف محتمل من قبل إدارة المنشأة يمكن أن يشكل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال. وإن كان الحال كذلك فإنه ينبغي على المدقق إعادة تقييم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل؛ و (٢) إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة. (المرجع: الفقرات أ٤٥-أ٤٧). (ج) بالنسبة للمعاملات الهامة التي تعتبر خارج نطاق ممارسات العمل العادية للمنشأة أو التي خلافاً لذلك تبدو غير عادية بناءً على فهم المدقق للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق، فإنه ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان الأساس التجاري (أو نقص وجوده) للمعاملات يشير إلى إمكانية الدخول فيها للمشاركة في إعداد تقارير مالية احتيالية أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول. (المرجع: الفقرة أ٤٨)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٣٣	ينبغي أن يحدد المدقق، من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة المتمثلة في تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، فيما إذا كان بحاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها بالتحديد أعلاه (أي عندما يكون هناك مخاطر إضافية محددة لتجاوز الإدارة غير مغطاة كجزء من الإجراءات المنفذة لتناول المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٢).

يعتبر تجاوز الإدارة والاحتيال في الإعتراف بالإيرادات مخاطر هامة (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٠ من هذا الدليل) ويتم تناولها على هذا الأساس. وكنتيجة لذلك، توجد إجراءات تدقيق معينة يجب تنفيذها عند كل تدقيق.

وقد تم بيان تلك الإجراءات في مقتطفات معايير التدقيق الدولية أعلاه. وتم إدراج بعض التعليقات الإضافية في التوضيح التالي.

التوضيح ٩.٢-٢

الإجراءات التي تتناول تجاوزات الإدارة	
القيود اليومية	تحديد واختيار وإختبار القيود اليومية والتعديلات الأخرى بناءً على:- • فهم عملية إعداد التقارير المالية في المنشأة وتصميم/ تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية؛ و • أخذ بالإعتبار ما يلي:- – خصائص القيود اليومية أو التعديلات الأخرى الاحتيالية، – وجود عوامل مخاطرة الاحتيال والتي تتصل بفئات محددة من القيود اليومية والتعديلات الأخرى، و – الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية.
التقديرات	مراجعة التقديرات ذات العلاقة بالمعاملات والأرصدة المحددة من أجل تحديد الانحرافات المحتملة من جانب الإدارة، ويمكن أن تتضمن الإجراءات الإضافية:- • إعادة النظر في التقديرات المأخوذة ككل؛ • إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الصادرة في الفترة السابقة؛ و • تحديد ما إذا كان الأثر المتراكم يصل إلى خطأ جوهري في البيانات المالية.
المعاملات الهامة	الحصول على فهم للمبادئ الأساسية التجارية للمعاملات الهامة التي تعدّ غير عادية أو خارج ممارسات الأعمال العادية. ويتضمن ذلك تقييماً يبين ما إذا:- • وضعت الإدارة مزيداً من التأكيد على ضرورة وجود تعامل محاسبي معيّن منه على أمور إقتصادية سابقة للمعاملة؛ • كانت الترتيبات المحيطة مثل المعاملات معقدة بشكل مُبالغ فيه. • ناقشت الإدارة طبيعة، ومحاسبة، هذه المعاملات مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • تضمنت المعاملات مسبقاً أطرافا ذات علاقة غير معروفين، أو أطرافاً ليس لديهم القدرة الفعلية أو المالية على دعم المعاملة دون مساعدة المنشأة الخاضعة للتدقيق؛ و • تمت بشكل سليم مراجعة المعاملات التي تضم أطرافاً ذات علاقة غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الأغراض الخاصة، وقبولها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • توفرت الوثائق الكافية.
الاعتراف بالإيرادات	تنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية. وأخذ طرق المراجعة باستخدام الحاسوب بالإعتبار لتحديد علاقات ومعاملات الإيرادات غير العادية أو غير المتوقعة. المصادقة مع الزبائن على شروط العقد ذات العلاقة (معايير القبول، وشروط التسليم والدفع) وغياب الإتفاقيات الجانبية (حق إرجاع المنتج، ومبالغ إعادة البيع المضمونة، وغيرها).

٣.٩ الإستجابة للمخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد وتستجيب لها. (المرجع: الفقرات أ٤-أ٨).

ويقدم تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى التوكيد نقطة البدء:-

- للنظر في نهج التدقيق المناسب؛ و
- تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية. أنظر المجلد ١، الفصل ١٠ لوصف تفصيلي لإجراءات التدقيق الإضافية.

نهج التدقيق المناسب

يرتكز نهج التدقيق لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على تقييم المخاطر المحددة عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

ولأن المخاطر المقيّمة تختلف بين فئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات الجوهرية، فإن نهج التدقيق الأكثر فعالية سيتفاوت. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب اختبار أنظمة الرقابة على اكتمال عمليات البيع، واستخدام الإجراءات الجوهرية للتوكيدات الأخرى. أما بالنسبة للمدفوعات، يمكن تطبيق نهج جوهري لجميع التوكيدات. ويعدّ الحل هو تطوير إجراءات تدقيق تستجيب بالشكل المناسب للمخاطر المحددة.

ويبين التوضيح التالي بعض الإعتبارات في تطوير نهج التدقيق المناسب لرصيد حساب أو فئة معاملات.

التوضيح ٣.٩-١

هل تقدم الإختبارات الجوهرية وحدها دليل مناسب وكاف على مستوى التوكيد؟
نعم
لا
هل يكون الحصول على دليل تدقيق من خلال إختبارات أنظمة الرقابة (مثل التقليل من مدى الإجراءات الجوهرية) أكثر فعالية؟
نعم
لا
إختبارات أنظمة الرقابة
الإجراءات الجوهرية

ملاحظة: في المنشآت الأصغر حجماً، قد لا توجد أنشطة رقابة موثوقة أو قد تكون محدودة جداً. وفي هذه الحالات قد يكون النهج الجوهري الأولي البديل الوحيد لذلك.

تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية

تستند كل من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية على، وتستجيب إلى، المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. ويزود ذلك ارتباطاً واضحاً بين إجراءات التدقيق الإضافية للمدقق وتقييم المخاطرة.

وتكمن الخطوة الأولى في مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها حتى الوقت الحالي، والتي تشكل أساساً لتصميم إجراءات تدقيق إضافية. ويتضمن ذلك:-

- طبيعة المبادئ الأساسية للمخاطر المقيّمة (مثل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال) عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد؛
- أرصدة الحساب أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي تعدّ جوهرية للبيانات المالية؛
- الحاجة، إن وجدت، لأداء إختبارات أنظمة الرقابة. ويحدث ذلك حين لا تستطيع الإجراءات الجوهرية وحدها تقديم دليل تدقيق مناسب وكاف عند مستوى التوكيد؛
- فهم المدقق لبيئة وأنشطة الرقابة. وخاصة، إن تم تحديد أي أنظمة رقابة ذات علاقة والتي، إذا أختبرت، تقدم استجابة فعالة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة لتوكيد معين؛ و
- طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المحددة والتي قد تُطلب من خلال معايير التدقيق الدولية المعينة، أو من خلال القواعد والأنظمة المحلية.

وبناءً على ما تقدم من معلومات، يمكن للمدقق أن يصمم طبيعة ومدى الإجراءات ليتم تنفيذها. ونتناول أدناه بعض إعتبارات التصميم.

التوضيح ٩.٣-٢

الإعتبار	الأثر على تصميم إجراء التدقيق
طبيعة التوكيد الذي يتم تناوله	ما هو إجراء التدقيق الأكثر ملائمة لتناول توكيد معين؟ يؤخذ بالإعتبار:- • **الفعالية** قد تكون الطريقة المثلى للحصول على دليل إكتمال المبيعات من خلال إختبار أنظمة الرقابة، بينما من المرجح الحصول على الدليل الذي يدعم قيمة المخزون عن طريق الإجراءات الجوهرية؛ و • **موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه** تقديم أدلة أكثر موثوقية للتوكيد. وقد تقدم مصادقة الذمم الدائنة من أجل تحديد وجودها دليلاً أفضل ببساطة من فحص الفواتير أو تنفيذ بعض الإجراءات التحليلية.
أسباب المخاطرة المقيمة	ما هي الأسباب الكامنة وراء تقييمات المخاطر؟ ويتضمن ذلك إعتبارات خصائص مجال البيان المالي، والمخاطر المتأصلة المقيّمة والمحددة، وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة. وإذا بدت المخاطرة المقيّمة منخفضة نتيجة لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة التي تم تصميمها وتنفيذها، يمكن النظر في إختبارات أنظمة الرقابة للمصادقة على المخاطرة المقيّمة، والتقليل الممكن لمدى الإجراءات الجوهرية والتي تكون بخلاف ذلك مطلوبة.

المستوى المقيّم للمخاطرة	هل تطلب أدلة تدقيق أكثر موثوقية وذات صلة لبعض المخاطر المقيّمة؟ قد يحتاج نطاق الإجراءات الموجودة إلى توسيع أكبر، أو قد تحتاج بعض الأنواع المختلفة من إجراءات التدقيق لأن يتم دمجها، حتى تقدم التأكيد اللازم. وعلى سبيل المثال، لتأكيد وجود بند ذو قيمة عالية في المخزون، قد يتم إجراء تفتيش مادي بالإضافة إلى فحص الوثائق الداعمة.
مصادر المعلومات المستخدمة	هل تستند إجراءات التدقيق المخططة على المعلومات غير المالية الصادرة عن طريق نظام معلومات المنشأة؟ إذا كان الحال كذلك، ينبغي الحصول على دليل حول دقتها وإكتمالها. وعلى سبيل المثال، في مبنى شاهق الإرتفاع، قد يُستخدم عدد الوحدات التأجيرية مضروباً في الإيجار الشهري لمقارنته مع الإيرادات الكلية. وإذا كان الحال كذلك، فمن المهم التأكيد بأن عدد الوحدات التأجيرية حقيقي وأن الإيجار الشهري يتوافق مع عقود الإيجار المبرمة.
إحتمالية إجراء اختبارات ثنائية الغرض	هل يكون فعالاً إجراء اختبار أنظمة الرقابة متوافقاً مع إختبار التفاصيل على نفس المعاملة؟ على سبيل المثال، إذا تم فحص فاتورة من أجل دليل القبول (إختبار أنظمة الرقابة)، فيمكن أيضاً فحصها في نفس الوقت لتجسد الجوانب الأخرى من المعاملة (إختبارات التفاصيل).

إستخدام التوكيدات في إختيار المجموعة المراد إختبارها

عند تصميم إجراء، ينظر المدقق بعناية في طبيعة التوكيد الذي تم الحصول على الدليل منه. ويحدد ذلك نوع الدليل الذي يجب فحصه، وطبيعة الإجراء والمجموعة التي يتم أخذ العينة منها.

وعلى سبيل المثال، يتم الحصول على دليل توكيد **الوجود** من خلال إختيار بنود موجودة أصلاً في مبلغ البيان المالي. حيث يزود إختيار مصادقة أرصدة الذمم الدائنة دليلاً بأن رصيد الذمم الدائنة موجود. إلا أن إختيار بنود موجودة فعلاً في مبلغ البيان المالي لا يزود أي دليل فيما يخص توكيد الاكتمال.

ولتوكيد **الإكتمال**، يتم إختيار البنود من الدليل الذي يشير إلى أن البند يجب أن يكون مدرجاً في مبلغ البيان المالي ذو العلاقة. ولتحديد ما إذا كانت عمليات البيع مكتملة (ولا يوجد أي مبيعات غير مسجلة)، يقدم إختيار شحن الطلبات ومطابقتها بفواتير البيع (الخاضع لإكتمال طلبات الشحن) دليل على المبيعات المحذوفة.

توقيت الإجراءات

يتعلق التوقيت بالوقت الذي يتم فيه تنفيذ إجراءات التدقيق، أو الفترة أو التاريخ الذي يُطبّق فيه دليل التدقيق.

قبل أو في نهاية المدة؟

في معظم الحالات (وخاصة مع المنشآت الصغيرة)، يتم تنفيذ إجراءات التدقيق في نهاية المدة وبعدها. وبالإضافة إلى ذلك كلما ارتفعت مخاطر الأخطاء الجوهرية، فمن المرجح بشكل كبير تنفيذ الإجراءات الجوهرية قرب، أو بعد، نهاية المدة.

وفي بعض الحالات، يمكن أن توجد بعض الفوائد من أداء إجراءات التدقيق قبل نهاية المدة. وعلى سبيل المثال:-

- المساعدة في تحديد المسائل الهامة في مرحلة مبكرة. حيث يوفر ذلك وقتاً للأمور التي يتعين معالجتها وإجراءات التدقيق الإضافية التي يجب أداؤها؛
- تحقيق التوازن في حجم العمل لشركة التدقيق من خلال نقل بعض إجراءات الموسم المزدحم إلى فترة يتوفر فيها وقت أطول؛
- تحقيق التوازن في حجم عمل العميل من خلال تقليل الوقت اللازم بعد نهاية المدة لإجابة استفسارات التدقيق وتقديم الأدلة والجداول الزمنية المطلوبة؛ و
- أداء الإجراءات غير المعلنة أو في الأوقات غير المتوقعة.

ويبين التوضيح التالي العوامل التي يتم أخذها بالإعتبار عند تحديد ما إذا نفذت الإجراءات في التاريخ المرحلي.

التوضيح ٩.٣-٣

	العوامل التي يتم أخذها بالإعتبار
إجراءات التدقيق المنفذة قبل نهاية المدة	إلى أي حد تعتبر بيئة الرقابة الكلية جيدة؟ لا يُعتبر جرد المخزون في تاريخ مرحلي ومن ثم تحديث الجرد من أجل إجراء الحركات (الداخلة والخارجة) مرجحاً لأن يكون كافياً إذا كانت بيئة الرقابة ضعيفة. وإلى أي مدى تعتبر أنظمة الرقابة المحددة جيدة على رصيد الحساب أو فئة المعاملات الجاري النظر فيها؟
	هل يتوفر الدليل المطلوب لإجراء الإختبار. قد يتم إعادة كتابة الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد يتم رصد الإجراء فقط في أوقات معينة.
	هل يتناول الإجراء المنفّذ قبل نهاية المدة طبيعة ومادة المخاطرة المتضمنة؟
	هل يتناول الإجراء المرحلي الفترة أو التاريخ الذي يتصل بدليل التدقيق.
	كم من الأدلة الإضافية سيتم طلبها للفترة المتبقية بين تاريخ الإجراء ونهاية المدة؟

ويقدم المجلد ١، الفصل ٥.١٠ المزيد من المعلومات حول توقيت إختبارات أنظمة الرقابة.

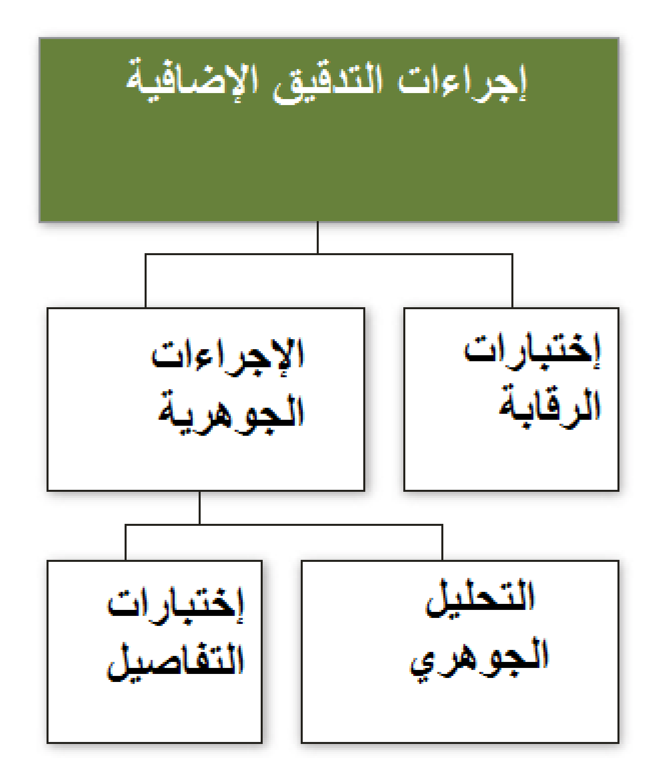
بعد نهاية المدة

يمكن تنفيذ إجراءات تدقيق معينة فقط عند، أو بعد، نهاية المدة. ويتضمن ذلك إجراءات القطع (حيث يوجد إعتماد أقل على نظام الرقابة الداخلية)، وتعديلات نهاية المدة، والأحداث اللاحقة.

١٠. إجراءات التدقيق الإضافية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
خصائص وإستخدام إجراءات التدقيق الإضافية.	٥٢٠، ٥٠٥، ٣٣٠

التوضيح ١٠. ٠-١



الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٤	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) إجراء جوهري – هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد، وتشمل الإجراءات الجوهرية الآتي:- (١) إختبارات تفاصيل (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛ و (٢) الإجراءات التحليلية الجوهرية. (ب) إختبار أنظمة الرقابة – هو إجراء تدقيق مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد أو الكشف عنها وتصحيحها.

١٠. ١ لمحة عامة

يوضح هذا الفصل خصائص واستخدام إجراءات التدقيق الإضافية والمصممة كاستجابة للمخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد.

الإجراءات الجوهرية

تنفّذ الإجراءات الجوهرية من قبل المدقق في سبيل:-

- جمع الأدلة المتعلقة بالتوكيدات السابقة (الإكتمال، الوجود، الدقة، التقدير) والتي تتجسد في أرصدة الحساب وفئات المعاملات السابقة؛ و
- كشف الأخطاء الجوهرية.

وتتضمن الإجراءات الجوهرية النمطية إختيار رصيد حساب أو عينة تمثيلية للمعاملات وذلك من أجل:-

- إعادة حساب المبالغ المسجلة للتأكد من دقتها؛
- التأكد من وجود الأرصدة (الذمم الدائنة، أرصدة البنك، الإستثمارات، وغيرها)؛
- ضمان تسجيل المعاملات في الفترة المناسبة (إختبارات القطع)؛
- مقارنة المبالغ بين الفترات أو مع التوقعات (الإجراءات التحليلية)؛
- التفتيش على الوثائق الداعمة (مثل الفواتير أو عقود المبيعات)؛
- ملاحظة الوجود المادي للأصول المسجلة (جرد المخزون)؛ و
- مراجعة مدى كفاية البدلات المقررة لفقدان القيمة (الحسابات المشتبه بها والمخزون القديم).

إختبارات أنظمة الرقابة

يتم أداء إختبارات أنظمة الرقابة من قبل المدقق لجمع الأدلة على الفعالة التشغيلية لإجراءات أنظمة الرقابة الداخلية التي:

- تتناول توكيدات محددة حين يكون الإعتماد على أنظمة الرقابة المخطط لها؛ و
- تمنع أو تكشف/ تصحح الأخطاء أو الاحتيال الجوهري من الحدوث.

وتتضمن إختبارات أنظمة الرقابة النمطية على إختيار عينة تمثيلية للمعاملات أو الوثائق الداعمة من أجل:-

- رصد عملية إجراء الرقابة الداخلية أثناء أدائها؛
- التفتيش على دليل أن إجراء نظام الرقابة تم تنفيذه؛
- الإستعلام حول كيفية وزمن تنفيذ الإجراء؛ و
- إعادة أداء عملية إجراء نظام الرقابة (مثل حيث تم حوسبة نظام المعلومات).

وقد يتم أيضاً جمع أدلة عملية الرقابة باستخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب.

٢.١٠ الإجراءات الجوهرية

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٨	بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الهامة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات أ٤٢- أ٤٧).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٩	ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرة أ٤٨- أ٥١).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٠	تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:- (أ) إتفاق أو مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية؛ (ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٥٢).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢١	إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مقيمة عند مستوى التوكيد تكون مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات إختبار تفاصيل. (المرجع: الفقرة أ٥٣).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٢	عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:- (أ) إجراءات أساسية، بالاشتراك مع إختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة؛ و (ب) إجراءات أساسية إضافية فقط، في حال حدد المدقق أنها كافية. تقدم أساساً معقولاً لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. (المرجع: الفقرات أ٥٤-أ٥٧).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٣	عندما يتم الكشف عن الأخطاء التي لم يتوقعها المدقق عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تاريخ مرحلي، فإنه يتعين على المدقق تقييم فيما إذا كان ينبغي تعديل التقييم ذي العلاقة للمخاطر أو الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط له للإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية. (المرجع: الفقرة أ٥٨).

ويتم تصميم الإجراءات الجوهرية من قبل المدقق لكشف الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. ويوجد نوعين من الإجراءات الجوهرية كما هو مبين أدناه.

التوضيح ٢.١٠-١

الإجراء	الوصف
إختبارات التفاصيل	إجراءات مصممة لجمع أدلة من شأنها أن تثبت مبلغ البيان المالي. وتستخدم للحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالتوكيدات مثل الوجود والدقة والتقدير.
الإجراءات التحليلية الجوهرية	إجراءات مصممة لإثبات مبلغ البيان المالي باستخدام العلاقات القابلة للتنبؤ بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتطبق خاصة في المعاملات ذات الكميات الكبيرة والتي تميل إلى أن تكون متوقعة مع مرور الوقت.

إختبارات التفاصيل

عند تصميم إجراءات جوهرية تستجيب للمخاطر المقيّمة، يضع المدقق بالإعتبار عدداً من المسائل، كما هو مبين أدناه.

التوضيح ١٠.٢-٢

النظر في	الوصف
كل رصيد حساب وفئة معاملات وإفصاح جوهري	ويعتبر ذلك مطلوب دون النظر إلى المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية.
إجراءات التدقيق المطلوبة	ويتضمن ذلك أي إجراءات محددة لازمة للإمتثال إلى معايير التدقيق الدولية وأي متطلبات محلية. وتم إدراج ملخص لمثل بعض هذه الإجراءات في الجزء ١، الفصل ١١ إلى الفصل ١٥. وتتضمن الإجراءات المطلوبة:- • فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم خلال مرحلة إعداد البيانات المالية؛ • معالجة تجاوز الإدارة (أنظر المجلد ١، الفصل ٢.٩)؛ و • توافق البيانات المالية للسجلات المحاسبية السابقة.
الحاجة إلى إجراءات المصادقة الخارجية	يوضع في الإعتبار الحاجة للحصول على مصادقات خارجية لتناول التوكيدات المتعلقة بأرصدة الحساب وعناصرهم (أرصدة البنك والإستثمارات والذمم الدائنة وغيرها) أو مسائل أخرى مثل:- • شروط الاتفاقات والعقود؛ • المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى؛ • الأدلة حول غياب الشروط المحددة (مثل عدم وجود "اتفاقات جانبية" في عقود المبيعات)؛ و أنظر أيضاً النقاش حول المصادقات الخارجية أدناه.
المخاطر الهامة	تصميم وتنفيذ إجراءات جوهرية (إختبارات التفاصيل) والتي تستجيب على وجه التحديد للمخاطر المحددة وتقدم درجة عالية من تأكيد التدقيق المطلوب.
التوقيت	إذا تم تنفيذ الإجراءات قبل نهاية الفترة، فمن اللازم تناول الفترة المتبقية من خلال تنفيذ إجراءات جوهرية، مشتركة مع إختبارات أنظمة الرقابة أو إجراءات جوهرية إضافية تقدم أساساً معقولاً لتمديد إستنتاجات التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. وإذا تم تحديد أخطاء غير متوقعة في التاريخ المرحلي، فتوجد حاجة إلى أن يُنظر في عمل تعديل للإجراءات المتبقية المخطط لها.

وفي تحديد الإجراءات الجوهرية الأكثر إستجابة للمخاطر المقيّمة، قد يُجري المدقق:-

- إختبارات تفاصيل فقط؛
- إجراءات تحليلية جوهرية فقط، حين لا توجد مخاطرة هامة للأخطاء الجوهرية؛ و
- الجمع بين إختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

وحين تنفّذ الإجراءات التحليلية الجوهرية، يُطلب من المدقق وضع موثوقية البيانات من حيث تطوّرت توقعات المدقق للمبالغ أو النسب المسجلة (مثل البيانات غير المالية).

تنفيذ الإجراءات الجوهرية في التاريخ المرحلي

حين تنفّذ الإجراءات الجوهرية في التاريخ المرحلي، ينبغي على المدقق أداء إجراءات جوهرية إضافية، أو إجراءات جوهرية مشتركة مع إختبارات أنظمة الرقابة، في سبيل تغطية الفترة المتبقية. ويقدّم ذلك أساساً مقبولاً لتمديد إستنتاجات التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة، والتقليل من مخاطرة وجود أخطاء في نهاية الفترة لم يتم كشفها. ومع ذلك، إذا كانت الإجراءات الجوهرية وحدها غير كافية، ينبغي إجراء إختبارات أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

إجراءات تتناول الفترة بين التاريخ المرحلي ونهاية الفترة

عند تصميم إجراءات جوهرية، أو إجراءات جوهرية مشتركة مع إختبارات الرقابة لتناول الفترة بين التاريخ المرحلي ونهاية الفترة، يوضع في الإعتبار ما يلي:-

- عمل مقارنة في نهاية الفترة مع المعلومات المماثلة في التاريخ المرحلي؛
- تحديد المبالغ التي تبدو غير عادية. حيث ينبغي التحقيق في تلك المبالغ من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية الإضافية أو إختبارات التفاصيل للفترة الفاصلة؛
- عند تخطيط الإجراءات التحليلية الجوهرية، يوضع في الإعتبار ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب المعينة متوقعة بشكل معقول فيما يتعلق بالمبلغ، والأهمية النسبية، والتكوين؛ و
- النظر في إجراءات المنشأة لتحليل وضبط فئات المعاملات أو أرصدة الحساب في المواعيد المرحلية، ولوضع قطع محاسبي سليم.

إستخدام الإجراءات الجوهرية المنفذة في الفترات السابقة

قد يكون استخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية المنفذة في فترات سابقة مفيداً في تخطيط التدقيق، ولكنها (ما لم تكن هناك علاقة مستمرة إلى السنة الحالية مثل سعر التكلفة للأصول غير المتداولة أو تفاصيل العقود) تقدم عادة قليلاً من أدلة التدقيق أو لا تقدم أدلة للفترة الحالية.

١٠.٣ المصادقات الخارجية

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٥	يهدف المدقق عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية إلى تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وذات علاقة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٧	عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛ (المرجع: الفقرة أ١) (ب) إختيار الطرف المصادق الملائم؛ (المرجع: الفقرة أ٢) (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما فيها تحديد أنه تم معالجة الطلبات بالشكل الملائم وتحتوي على معلومات الإرجاع للردود التي سيتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛ و (المرجع: الفقرات أ٣-أ٦) (د) إرسال الطلبات، وتتضمن متابعة الطلبات حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق (المرجع: الفقرة أ٧)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٨	في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة، فعلى المدقق أن:- (أ) يستفسر عن أسباب رفض الإدارة والبحث على أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية أسبابها؛ (المرجع: الفقرة أ٨) (ب) يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى؛ و (المرجع: الفقرة ٩) (ج) القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرة أ١٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٩	إذا استنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة غير معقول، أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة، فعلى المدقق الاتصال مع المكلفين بالرقابة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠. ويجب على المدقق أن يحدد أيضاً دلالات تدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٠	إذا حدد المدقق عوامل تؤدي إلى نشوء شكوك حول موثوقية الردود على طلب مصادقة ما، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق إضافية للتأكد من هذه الشكوك. (المرجع: الفقرات أ١١- أ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١١	إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة غير موثوق، فعلى المدقق تقييم دلالات تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة. بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة أ١٧)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٢	في حال عدم الرد، يقوم المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرات أ١٨- أ١٩)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٣	إذا قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة إيجابي ضروري للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تزود المدقق بأدلة التدقيق المطلوبة. وفي حال عدم حصول المدقق على هذه المصادقة، فعلى المدقق أن يحدد دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرة أ٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٤	يجب على المدقق التحقق من الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشراً على البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات أ٢١-أ٢٢)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٥	تقدم المصادقات السلبية أدلة تدقيق أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وعليه، لا يستخدم المدقق طلبات المصادقات السلبية كإجراء تدقيق وحيد وجوهري لتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تقييمها عند مستوى التوكيد ما لم تكن كافة الأمور التالية موجودة:- (المرجع: الفقرة أ٢٣) (أ) قيام المدقق بتقييم مخاطر البيانات الخاطئة على أنها متدنية وحصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتوكيد؛ (ب) أن تتألف مجموعة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية من عدد كبير من الشروط والمعاملات وأرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة؛ (ج) أن يكون من المتوقع وجود معدل إستثناء متدني؛ و (د) عدم علم المدقق بالظروف أو الشروط التي قد تودي إلى رفض مستقبلي طلبات المصادقة السلبية لهذه الطلبات.
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٦	يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٥)

وغالباً ما تستخدم المصادقات الخارجية لتقديم أدلة تدقيق حول اكتمال المطلوبات ووجود إحدى الأصول. وتقدم المصادقات الخارجية أيضاً أدلة على ما إذا تم تسجيل المبالغ بدقة في السجلات المحاسبية (الدقة) وخلال الفترة المناسبة (القطع). وتعتبر المصادقات أقل صلة في تناول أمور التقييم مثل استرداد حسابات الذمم الدائنة أو تقادم المخزون المحتفظ به.

وتتضمن الحالات القياسية والتي تقدم فيها إجراءات المصادقات الخارجية أدلة تدقيق ذات صلة:-

- الأرصدة البنكية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات البنكية؛
- أرصدة وشروط الحسابات الدائنة؛
- المخزونات المحفوظة لدى أطراف ثالثة في مستودعات مضمونة بسندات وذلك للتجهيز أو كإرسالية؛
- سندات ملكية الممتلكات التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون كإيداع برسم الحفظ أو كضمان؛
- استثمارات تم حفظها من قبل أطراف ثالثة للحماية، أو تم شراؤها من سماسرة البورصة، ولكن لم يتم تسليمها في تاريخ الموازنة؛
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك الشروط ذات العلاقة بسداد القروض والمواثيق المقيدة؛ و
- أرصدة وشروط الحسابات المدينة.

ويبين الجدول التالي المسائل التي يجب أن يراعيها المدقق.

التوضيح ١٠.٣-١

النظر في	الوصف
إختبارات ثنائية الغرض	هل توجد فرصة للحصول على دليل تدقيق حول مسائل مهمة أخرى في نفس الوقت (مثل شروط العقد، وغيرها)؟
تأكيد معرفة الطرف للموضوع	تكون الاستجابات أكثر موثوقية إذا زُودت من قبل شخص على دراية بالموضوع.
القدرة/الرغبة في تأكيد استجابة الطرف	يتم وضع موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه في الإعتبار إذا وجدت احتمالية أن يقوم الطرف المصادق: • بعدم قبول المسؤولية؛ • بعرض الاستجابة على أنها باهظة التكلفة أو أنها تستغرق وقتاً طويلاً؛ • بملء نفسه بالمخاوف إزاء المسؤولية القانونية المحتملة؛ • بتمثيل المعاملات بالعملات المختلفة؛ و • بعدم التعامل مع طلبات المصادقة على أنها ذات أهمية.
موضوعية الطرف المصادق	يتم وضع موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه في الإعتبار إذا كان الطرف المصادق طرفاً ذو علاقة. وفي مثل تلك الحالات ينظر في: • مصادقة التفاصيل الإضافية حول الموضوع، مثل شروط اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك التواريخ وأي حقوق إرجاع وشروط للتسليم؛ و • استكمال المصادقة بالإستعلام من الموظفين غير الماليين حول الموضوع، مثل التغييرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم.

وبالرغم من أنه قد توجد الاستثناءات (أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة أ٣١) تعتبر أدلة التدقيق عادة أكثر موثوقية حين يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة. ولهذا السبب قد تساعد الاستجابات الخطية لطلبات المصادقة المستلمة مباشرة من أطراف ثالثة ليست ذات علاقة في التقليل من مخاطرة البيانات الجوهرية للتوكيدات المتعلقة إلى مستوى منخفض مقبول.

ويمكن تلخيص طلبات المصادقة كما هو مبين أدناه.

التوضيح ١٠.٣-٢

النظر في	الوصف
الالتزام بأنظمة الرقابة من خلال عملية المصادقة	ويتضمن ذلك:- • النظر في المعلومات التي يتم مصادقتها أو طلبها؛ • اختيار الطرف المصادق المناسب؛ • تقدير أسباب لأي رفض من قبل الإدارة فيما يخص السماح لإرسال المصادقات. ويتضمن ذلك النظر في الآثار المترتبة على المخاطر المقيّمة، واحتمالية وجود احتيال، وما إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم طلبها؛ • تصميم طلبات المصادقة؛ • تحديد ما إذا تم تناول الطلبات بالشكل السليم وأنها تحتوي معلومات الإرجاع للاستجابات التي يتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛ • إرسال الطلبات، بما في ذلك متابعة الطلبات في حال انطباق ذلك، إلى الطرف المصادق.

النظر في	الوصف
هل الاستجابات موثوقة؟	إذا قدمت العوامل إبرازاً للشكوك حول موثوقية الاستجابة: • يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية لحل أو تأكيد الشكوك؛ • النظر في الإحتيال والآثار الأخرى على المخاطر المقيّمة؛ و • التحقق من الإستثناءات لتحديد ما إذا اعتبرت تلك مؤشرات بيانات خاطئة.
في حال عدم استلام استجابة	تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة (إن أمكن) للحصول على أدلة تدقيق ذات علاقة وموثوقية.
تقييم النتائج الكلية	هل تقدم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية أدلة التدقيق ذات العلاقة والموثوقية المطلوبة؟

٤.١٠ الإجراءات التحليلية الجوهرية

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٥	عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواءً لوحدها أو مع إختبارات التفاصيل، بإعتبارها إجراءات جوهرية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ينبغي على المدقق:- (المرجع: الفقرة أ٤- أ٥) (أ) تحديد ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذاً بعين الإعتبار المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري وإختبارات التفاصيل، إن وجدت، لعمليات التوكيد هذه؛ (المرجع: الفقرة أ٦-أ١١) (ب) تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات المبالغ أو النسب المسجلة، آخذاً بعين الإعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملائمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العملية؛ (المرجع: الفقرة أ١٢-أ١٤) (ج) وضع توقعات للمبالغ أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة أ١٥) (د) تحديد مبلغ أي فرق في المبالغ المسجلة عن المبالغ المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق، كما تتطلبه الفقرة ٧. (المرجع: الفقرة أ١٦)

تتضمن الإجراءات التحليلية الجوهرية مقارنة المبالغ أو العلاقات في البيانات المالية مع تطور التوقع من معلومات تم الحصول عليها من فهم المنشأة وأدلة التدقيق الأخرى.

وإذا كانت المخاطر المتأصلة منخفضة لفئة المعاملات، قد تقدم الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها أدلة تدقيق مناسبة كافية. ومع ذلك، إذا كانت المخاطر المقيّمة منخفضة بسبب أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة، يُجري المدقق أيضاً إختبارات لأنظمة الرقابة تلك. وعند تناول المخاطر الهامة، يحتاج أي إستخدام للإجراءات التحليلية لأن يُدمج مع الإختبارات الجوهرية أو إختبارات أنظمة الرقابة الأخرى.

ولاستخدام أي إجراء تحليلي كإجراء جوهري، ينبغي على المدقق تصميم إجراء للتقليل من مخاطرة عدم كشف الأخطاء الجوهرية في التوكيد ذو العلاقة إلى مستوى منخفض مقبول. ويعني ذلك أن يُعدّ التوقع لما ينبغي أن يكون عليه المبلغ المسجل دقيقاً بقدر كاف للإشارة إلى احتمالية الخطأ الجوهري سواءً كان مفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

نقطة للتأمل

لأغراض تخطيط التدقيق، قد يتم تصنيف الإجراءات التحليلية الجوهرية في ثلاث مستويات مختلفة بناءً عند مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه. وتم وصف ذلك أدناه.

التوضيح ١٠.٤-١

الأثر في تقليل مخاطرة التدقيق	الوصف
عالي الفعالية *(مستوى منخفض من المخاطرة والذي يعدّ فيه المبلغ المسجل خاطئا)*	يهدف الإجراء لأن يكون المصدر الأساسي للأدلة فيما يتعلق بتوكيد البيانات المالية. حيث تثبت "بفعالية" المبلغ المسجل. ومع ذلك، إذا كانت المخاطرة المتضمنة هامة، يجري استكمالها من الإجراءات الأخرى ذات العلاقة.
معتدلة الفعالية	ويهدف الإجراء فقط لتثبيت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى. ويتم الحصول على مستوى معتدل من التأكيد.
محدودة الفعالية	وتعتبر الإجراءات الأساسية، مثل مقارنة المبلغ في الفترة الحالية مع فترة سابقة، مفيدة ولكنها تقدم مستوى محدوداً من التأكيد.

التقنيات

يوجد عدد من التقنيات المحتملة والتي يمكن استخدامها لتنفيذ الإجراءات التحليلية. ويعتبر الهدف هو إختيار التقنية الأكثر ملائمة لتقدّم مستويات التأكيد والدقة المرغوبة. وتشمل التقنيات:-

- تحليل النسبة؛
- تحليل الاتجاه؛
- تحليل نقطة التعادل؛
- تحليل النمط؛ و
- تحليل الانحدار.

ولدى كل تقنية مواطن قوة ونقاط ضعف خاصة والتي يحتاج المدقق لوضعها بالإعتبار عند تصميم الإجراءات التحليلية. وقد تقدم التقنية المعقدة مثل تحليل الانحدار إحصائياً إستنتاجات موثوقة حول المبلغ المسجل. ومع ذلك، قد تقدم تقنية بسيطة مثل ضرب عدد الشقق في معدلات التأجير المعتمدة (لكل الإيجارات) وضبط النتيجة للشواغر الفعلية تقديراً موثوقاً ودقيقاً لإيرادات الإيجار.

التوضيح ١٠ .٤-٢

العوامل التي توضع بالإعتبار	
تصميم إجراءات تحليلية جوهرية	الملائمة نظراً لطبيعة التوكيدات.
	موثوقية البيانات (سواءً كانت داخلية أم خارجية) من حيث تم وضع توقع للمبالغ والنسب المسجلة. ويتطلب ذلك إجراء إختبارات على دقة ووجود واكتمال المعلومات السابقة مثل إختبارات أنظمة الرقابة أو تنفيذ إجراءات التدقيق المحددة الأخرى، ويحتمل أن تتضمن أيضاً استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب.
	يكون مبلغ أي فرق في المبالغ المسجلة من المبالغ المتوقعة مقبولاً.

الأسئلة التي يطرح فيها	
إنشاء علاقات ذات مغزى بين المعلومات	هل تم وضع العلاقات من بيئة مستقرة؟ • قد لا تكون التوقعات الموثوقة والدقيقة محتملة في البيئة النشطة وغير المستقلة.
	هل تم النظر في العلاقات على المستوى التفصيلي؟ • يمكن أن يقدم تفصيل المبالغ توقعات موثوقة ودقيقة أكثر من المستوى المجمع.
	هل توجد عوامل تعويض أو تعقيد بين المكونات عالية التلخيص يمكن أن تخفي خطأ جوهرياً؟
	هل تتضمن العلاقات بنوداً خاضعة لاجتهاد الإدارة؟ • إذا كان الحال كذلك، قد تقدّم توقعات أقل موثوقية ودقة.

تحتاج درجة موثوقية البيانات المستخدمة في وضع التوقعات لأن تكون متسقة مع مستويات التأكيد والدقة المراد جنيها من الإجراء التحليلي. وقد يتم أيضاً طلب الإجراءات الجوهرية الأخرى لتحديد ما إذا كانت البيانات السابقة موثوقة بالقدر الكافي. وقد توضع إختبارات أنظمة الرقابة أيضاً في الإعتبار لتناول التوكيدات الأخرى مثل اكتمال ووجود ودقة البيانات. ويمكن غالباً إختبار أنظمة الرقابة الداخلية من خلال المعلومات غير المالية بالتزامن مع إختبارات أنظمة الرقابة الأخرى.

التوضيح ١٠ .٤-٣

الأسئلة التي تطرح	
هل تعتبر البيانات موثوقة بالقدر الكافي لتحقيق هدف التدقيق؟	هل تم الحصول على المعلومات من مصادر ضمن المنشأة أم من مصادر مستقلة من خارج المنشأة. • تزداد موثوقية أدلة التدقيق (مع بعض الاستثناءات) حين يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة.
	هل البيانات المكتسبة من مصادر ضمن المنشأة وُضعت من قبل أشخاص غير مسؤولين بشكل مباشر عن دقتها؟ • إذا كان الأمر كذلك، توضع إجراءات إضافية في الإعتبار للتحقق من دقتها؟
	هل كانت البيانات الموضوعة ضمن إطار نظام موثوق بأنظمة رقابة داخلية مناسبة؟
	هل توفرت بيانات الصناعة الواسعة للمقارنة مع بيانات المنشأة؟
	هل خضعت البيانات لإختبار تدقيق خلال الفترات الحالية أو السابقة؟
	هل وُضعت توقعات المدقق المتعلقة بالمبالغ المسجلة من مصادر مختلفة؟

لتجنب موثوقية غير مضمونة لمصدر البيانات المستخدمة، يجري المدقق إختبارات جوهرية للبيانات السابقة من أجل تحديد ما إذا كانت موثوقة بالقدر الكافي، أو إختبار ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية من خلال الاكتمال والوجود والدقة تعمل بشكل فعال.

وفي بعض الحالات، تستخدم البيانات غير المالية (على سبيل المثال كميات وأنواع المواد المنتجة) في تنفيذ الإجراءات التحليلية. ووفقاً لذلك، يحتاج المدقق إلى أساس ملائم لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية موثوقة بالقدر الكافي لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الإختلافات عن التوقعات

حين يتم تحديد الاختلافات بين المبالغ المسجلة وتوقعات المدقق، يضع المدقق في الإعتبار مستوى التوكيد الذي تهدف الإجراءات لتقديمه والأهمية النسبية لأداء المدقق. ويحتاج أن يكون مبلغ الاختلاف المقبول دون تحقيق، في أي حال، أقل من أهمية الأداء.

وتتضمن الإجراءات المستخدمة للتحقيق:-

- إعادة النظر في الطرق والعوامل المستخدمة في تشكيل التوقع؛
- وضع استفسارات للإدارة بشأن أسباب الاختلافات عن توقعات المدقق وتقييم استجابات الإدارة، مع الأخذ بالإعتبار فهم المدقق للأعمال التجارية الذي تم الحصول عليه خلال عملية التدقيق؛ و
- تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى التي تعزز توقعات الإدارة.

وكنتيجة لهذا التحقيق، قد يستنتج المدقق بأن:-

- الاختلافات بين توقعات المدقق والمبالغ المسجلة لا تمثل بيانات خاطئة؛
- الاختلافات قد تمثل بيانات خاطئة وأنّ هناك حاجة لتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية في سبيل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية على ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية موجودة أم لا.

أمثلة على الإجراءات التحليلية الجوهرية الفعالة

التوضيح ١٠ .٤-٤

مبلغ البيان المالي	العلاقة والإجراء
المبيعات	تطبيق أسعار البيع على الكميات المشحونة.
نفقة استهلاك الدين	تطبيق معدل استهلاك الدين لأرصدة أصول رأس المال، مما يسمح بالإضافات أو عمليات التخلص.
عنصر مصروفات المخزون	ربط المصروفات الفعلية بالعمل المباشر الفعلي أو كميات الإنتاج الفعلية.
نفقة الرواتب	تطبيق معدل الدفع لعدد من الموظفين.
نفقة العمولة	تطبيق معدل العمولة على المبيعات.
مستحقات الرواتب	تطبيق الرواتب اليومية لعدد الأيام المستحقة.

الإجراءات التحليلية الأخرى

يمكن للتحليل أن يأخذ شكل:-

- **المقارنات التفصيلية للبيان المالي الحالي أو البيانات المالية مع الفترات السابقة أو مع ميزانيات العمل الحالية.**

يمكن أن تشير الزيادة في الحسابات الدائنة دون تطابق الزيادة في المبيعات إلى وجود مشكلة في تحصيل الحسابات الدائنة. وتقود زيادة عدد الموظفين في مؤسسة مهنية المدقق إلى توقع زيادة في نفقة الراتب وتطابق مماثل في إيرادات الرسوم المهنية.

- **البيانات المقارنة لأنواع المنتجات المختلفة المباعة أو أنواع الزبائن.**

ويساعد ذلك في توضيح التقلبات الشهرية أو المرحلية في المبيعات.

- **تحليل النسب**

يمكن للنسب أن تقدم دعماً للبيانات المالية الحالية (على سبيل المثال مماثلة معايير الصناعة أو نتائج ما قبل الفترات) أو إثارة نقاط للنقاش. وتصدر مؤسسات معينة مثل البنوك والاتحادات التجارية البيانات المالية لقاعدة صناعة واسعة. ويمكن أن تكون هذه الإحصائيات مفيدة حين يتم مقارنتها بتلك الموجودة في عمل المنشأة، والإستعلامات الموضوعة حيث تميل الاختلافات من الصناعة للحدوث.

- **الرسومات البيانية**

وأخيراً، يوضع بالإعتبار إستخدام الرسومات البيانية لتصور نتائج الإجراءات. وتبرز الرسومات البيانية بشكل مرئي الإختلافات الهامة الشهرية والمرحلية.

إستخدام الإجراءات التحليلية في إبداء الرأي

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين إستنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة. (المرجع: الفقرة أ١٧-أ١٩)

وعند الاكتمال الجوهري للتدقيق، يكون المدقق مطالباً باستخدام إجراءات تحليلية للمساعدة في تقييم عرض البيان المالي الكلي.

ويُعدّ الغرض من إستخدام الإجراءات التحليلية عند أو بالقرب من نهاية التدقيق هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية ككل متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

وتتناول تلك الإجراءات أسئلة مثل:-

- **هل الإستنتاجات المستخلصة من هذه الإجراءات تعزز الإستنتاجات المكونة خلال تدقيق المكونات أو العناصر الفردية للبيانات المالية؟**

قد تكشف الإجراءات التحليلية أن بعض مواد البيان المالي المعينة تختلف عن التوقعات الموضوعة من قبل المدقق بناءً على معرفة الأعمال التجارية والمعلومات الأخرى المتراكمة للمنشأة خلال التدقيق. وتحتاج مثل تلك الاختلافات للتحقيق فيها باستخدام إجراءات مثل تلك المذكورة أعلاه. وقد يشير هذا التحقيق إلى حاجة عمل تغييرات في العرض أو الإفصاح في البيانات المالية.

- **هل توجد مخاطرة خطأ جوهري لم يسبق أن تم معرفته؟**

إذا تم تحديد مخاطر إضافية، قد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة للاستجابة بالشكل الملائم.

٥.١٠ إختبارات أنظمة الرقابة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٨	يتعين على المدقق تصميم وأداء إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة:- (أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد توقعاً بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المدقق الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى التوكيد. (المرجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٤)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما إزداد إعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة أ٢٥)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٠	أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة يتعين على المدقق:- (أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالإشتراك مع الإستعلام بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:- (١) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق؛ (٢) الثبات الذي كان يتم به أداؤها؛ و (٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرات أ٢٦-أ٢٩) (ب) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة. (المرجع: الفقرات أ٣٠-أ٣١)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١١	ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد المدقق المراد. (المرجع: الفقرة أ٣٢)

الغرض

تعتبر إختبارات أنظمة الرقابة إختبارات مصممة للحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة. ويمكن أن تمنع أنظمة الرقابة الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد من الحدوث مجتمعة في نفس الوقت، أو أن تكشفها ومن ثم تصححها بعد حدوثها. وتكون أنظمة الرقابة المختارة للإختبار تلك التي تقدم أدلة التدقيق اللازمة للتوكيد ذو العلاقة.

نقطة للتأمل

لا يعتبر إجراء (التجول) لتحديد ما إذا كان نظام رقابة ما قد تم تنفيذه إختباراً لأنظمة الرقابة، وبالمقابل هو إجراء تقييم المخاطرة الذي قد تحدد نتائجه ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة مفيدة، وإذا كانت كذلك، كيف سيتم تصميمها.

ويتم النظر في إختبارات أنظمة الرقابة من قبل المدقق حين:-

- يُبنى تقييم المخاطرة على توقع أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال؛ أو
- لا تزود الإجراءات الجوهرية وحدها أدلة تدقيق مناسبة كافية عند مستوى التوكيد. وقد يطبق ذلك حين تتم عمليات البيع عبر الإنترنت ولا تصدر أي وثائق للمعاملة أو يتم الالتزام بها، أكثر من تلك المتأتية من خلال نظام تكنولوجيا المعلومات.

وسيتم تناول إختيار أحجام العينات لإختبارات أنظمة الرقابة في المجلد ٢، الفصل ١٧ حول مدى إجراء الإختبار.

وتصمم إختبارات أنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق حول:-

- كيفية تطبيق إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية طوال، أو في أوقات ذات علاقة خلال، الفترة قيد التدقيق. وإذا تم استخدام أنظمة رقابة داخلية مختلفة بشكل جوهري في أوقات مختلفة خلال الفترة، يتعين النظر في كل نظام رقابة على حدى؛
- الإتساق مع ما تم تطبيقه من إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية؛ و
- الجهة المسؤولة عن تطبيق أنظمة الرقابة أو ما الوسائل التي تم من خلالها تطبيق تلك الأنظمة.

نقطة للتأمل

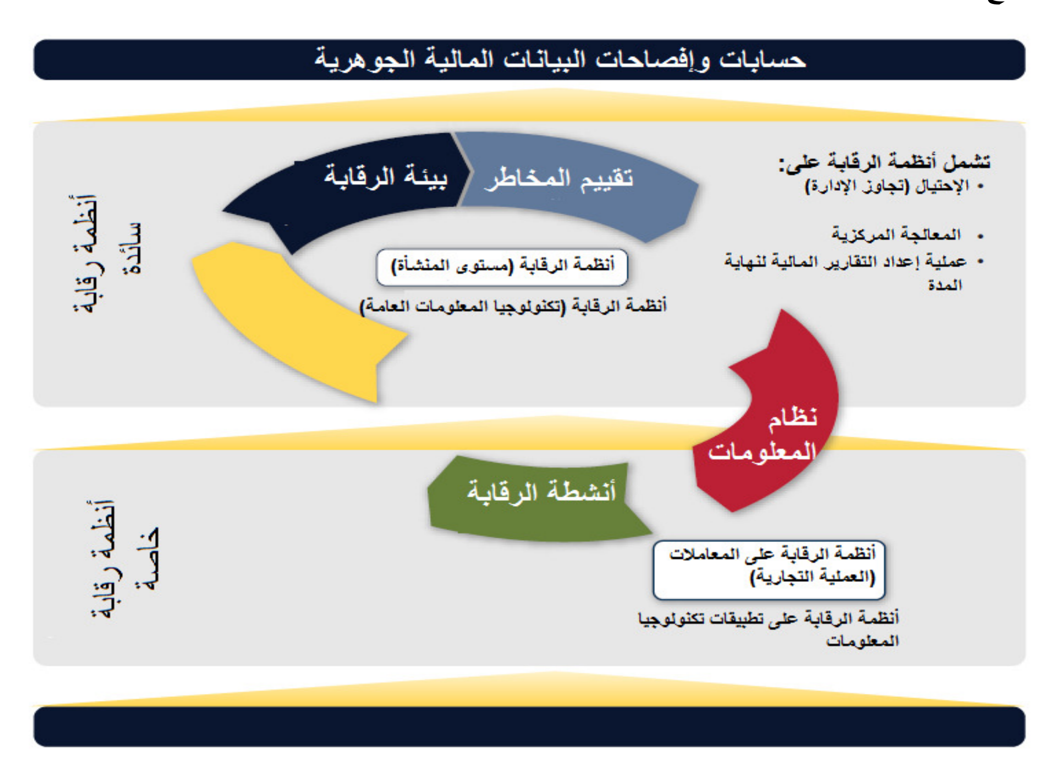
عند تدقيق المنشآت الأصغر حجماً، يخطط المدققون غالباً لتنفيذ إجراءات جوهرية، على افتراض أن إختبارات أنشطة الرقابة الموجودة لن تكون عمليةً بسبب الفصل المحدود بين الواجبات...الخ. وقبل القفز إلى ذلك الإستنتاج، يوضع في الإعتبار:-

- قوة بيئة الرقابة وعناصر أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى؛
- وجود أنشطة الرقابة على التوكيدات حيث تعتبر أكثر فعالية في الحصول على الأدلة من خلال إختبارات أنظمة الرقابة؛
- التوكيدات التي لا تقلل فيها الإجراءات الجوهرية وحدها مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا صحيحاً في الحالة المتعلقة باكتمال الإيرادات.

تصميم إختبارات أنظمة الرقابة

تستخدم إختبارات أنظمة الرقابة للحصول على أدلة حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة والمتضمنة في أي من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة. أنظر التوضيح أدناه والمجلد ١، الفصل ٥ من هذا الدليل لمعلومات إضافية حول كل من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة.

التوضيح ١٠.٥-١



وتتناول أنظمة الرقابة المحددة (مثل أنشطة الرقابة) بشكل مباشر منع أو كشف وتصحيح الأخطاء، بينما تزود أنظمة الرقابة السائدة الأساس لأنظمة الرقابة المحددة وتؤثر في عملهم.

وفي المنشآت الأصغر حجماً، قد تعمل بعض أنظمة الرقابة السائدة (مثل بيئة الرقابة) أيضاً على تناول المخاطر المحددة للأخطاء للتوكيد ذو العلاقة (على سبيل المثال، عندما تشترك الإدارة العليا مباشرة في الإشراف والموافقة على المعاملات اليومية). وفي هذه الحالة، إذا تم إختبار أنظمة الرقابة السائدة وتبيّن أنها تعمل بفعالية، فلن تكون هناك حاجة لإختبار أنظمة رقابة أخرى (مثل أنشطة الرقابة) ذات العلاقة بمخاطر معينة متضمنة.

نقطة للتأمل

لا تعني سيطرة الإدارة من قبل فرد واحد أن أنظمة الرقابة ضعيفة أو لا وجود لها. وفي الواقع، يمكن أن يكون اشتراك مدير مالك ذو كفاءة في العمليات اليومية المفصلة عامل قوة مهم في بيئة الرقابة. ولا تزال فرصة تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية قائمة، إلا أنه يُمكن تقليلها إلى مدى معين (عملياً في أي منشأة مهما اختلف حجمها) من خلال تنفيذ بعض أنظمة الرقابة البسيطة على الاحتيال. (أنظر المجلد ١، الفصل ٥).

وفي حالات أخرى، قد يكون الرابط بين أنظمة الرقابة المحددة والسائدة مباشر بشكل أكبر. وعلى سبيل المثال، قد تحدد بعض أنظمة متابعة الرقابة أعطالاً في أنظمة رقابة (عملية تجارية) محددة. ويعمل إختبار أنظمة متابعة الرقابة لأغراض الفعالية على تقليل (لكن ليس إزالة) الحاجة لإختبار المزيد من أنظمة الرقابة المحددة.

وتميل إختبارات أنظمة الرقابة السائدة (والتي يشار إليها غالباً بأنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة ومستوى تكنولوجيا المعلومات العامة) لأن تكون أكثر موضوعية (مثل تقييم الالتزام بالنزاهة أو الكفاءة)، وبالتالي تميل إلى أن تكون صعبة التوثيق مقارنة بأنظمة الرقابة الداخلية المحددة عند مستوى العملية التجارية (مثل التحقق لرؤية ما إذا كانت المدفوعات مصرح بها). وكنتيجة لذلك، غالباً ما يتم توثيق إختبار أنظمة الرقابة لمستوى المنشأة وتكنولوجيا المعلومات العامة من خلال مذكرة داخل الملف توضح النهج المتبع وخطوات العمل (على سبيل المثال، مقابلات الموظفين والتقييمات ومراجعة ملفات الموظفين وغيرها)، جنباً إلى جنب مع الأدلة الداعمة.

وتم توضيح هذا النهج في المثال التالي.

التوضيح ١٠.٥-٢

إختبار أنظمة الرقابة السائدة (على مستوى المنشأة)

مكونات أنظمة الرقابة = بيئة الرقابة	
المخاطرة المتناولة	عدم وجود تشديد على الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية.
أنظمة الرقابة المحددة	تطلب الإدارة من جميع الموظفين الجدد التوقيع على نموذج يفيد بموافقتهم على قيم الشركة الأساسية، وفهم العواقب المترتبة على عدم الإمتثال لها.
تصميم أنظمة الرقابة	قراءة النموذج المراد توقيعه من قبل الموظفين وضمان أن يتناول بالفعل النزاهة والقيم الأخلاقية.
تنفيذ أنظمة الرقابة	مراجعة ملف الموظف لضمان وجود النموذج موقعاً، والنظر في الأدلة الموجودة (مثل الإجراءات التأديبية) والتي تبين بأن الموظف يمارس فعلياً قيم الشركة. ويمكن أن يرتكز ذلك على مقابلة قصيرة مع الموظف.
إختبار فعالية أنظمة الرقابة	اختيار عينة من ملفات الموظفين لضمان وجود نماذج قبول في الملف موقعة من قبل الموظف. ويُستكمل ذلك بسؤال عينة من الموظفين أسئلة حول سياسات المنشأة المعلنة.
التوثيق	إعداد مذكرة تقدم تفاصيل عن ملفات الموظفين المختارة، وتدوين ملاحظات من المقابلات (بما في ذلك أسم الشخص والتاريخ) جنباً إلى جنب مع الإستنتاجات التي تم الوصول إليها.

وتم أدناه إدراج بعض العوامل الرئيسية التي يضعها المدقق في إعتباره عند تصميم إختبار أنظمة الرقابة.

التوضيح ١٠.٥-٣

تتناول	الوصف
ما مخاطرة الخطأ الجوهري والتوكيد التي يتم تناولها؟	تحديد مخاطرة الأخطاء الجوهرية والتوكيد ذو العلاقة والتي يتم تناولها من خلال أداء إختبارات أنظمة الرقابة. ثم ينظر فيما إذا كان من الأفضل الحصول على أدلة تدقيق حول التوكيد ذو العلاقة من خلال أداء إختبارات أنظمة الرقابة أم عبر الإجراءات الجوهرية.

تتناول	الوصف
موثوقية أنظمة الرقابة	كقاعدة عامة، لا يعتبر ذا قيمة إجراء إختبار لأنظمة الرقابة التي قد تثبت أنها ليست موثوقة، ذلك أن أحجام العينة الصغيرة الشائعة والمستخدمة لإختبار أنظمة الرقابة ترتكز على عدم العثور على الانحرافات. وإذا كانت أي من العوامل التالية هامة، قد يكون أداء الإجراءات الجوهرية أكثر فعالية (إذا كان ذلك ممكناً): • سجل الأخطاء. • التغيرات في حجم أو طبيعة المعاملات. • ضعف أنظمة الرقابة السابقة لمستوى المنشأة وتكنولوجيا المعلومات العامة. • يمكن أن يتم (أو تم) التحايل على أنظمة الرقابة من قبل الإدارة. • عدم تكرار تشغيل أنظمة الرقابة. • التغييرات في الموظفين أو كفاءة الأشخاص الذين يؤدون أنظمة الرقابة. • وجود عنصر يدوي هام في نظام الرقابة يمكن أن يكون عرضة للخطأ. • العملية المعقدة، والتقديرات الرئيسية المشاركة في تشغيلها.
وجود أنظمة رقابة غير مباشرة	هل يعتمد نظام المراقبة على التشغيل الفعال لأنظمة الرقابة الأخرى؟ ويمكن أن يتضمن ذلك المعلومات غير المالية الصادرة عن طريق عملية منفصلة، ومعالجة الاستثناءات، والمراجعات الدورية للتقارير من قبل الإدارة.
طبيعة الإختبار الذي يحقق الأهداف	وتشمل إختبارات أنظمة الرقابة عادة مجموعاً مما يلي:- • **الإستعلام** من الموظفين الملائمين؛ • **التحقيق** في الوثائق ذات العلاقة؛ • **ملاحظة** عمليات الشركة؛ و • **إعادة أداء** تطبيق أنظمة الرقابة. ويُلاحظ أن الإستعلام وحده ليس دليلاً كافياً لدعم إستنتاج ما حول فعالية نظام الرقابة. وعلى سبيل المثال، لإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية، قد يلاحظ المدقق الإجراءات المتبعة في فتح البريد وتجهيز المقبوضات النقدية. ولأن الملاحظة تعدّ ذات علاقة فقط في اللحظة الزمنية التي تتم بها، يستكمل المدقق الملاحظة بالإستعلام من موظفي المنشأة والتحقق من الوثائق حول عمل أنظمة الرقابة الداخلية تلك في أوقات أخرى.

نقطة للتأمل

تحديد ما يشكل إنحرافاً عن نظام الرقابة

عند تصميم إختبار نظام رقابة، أقضي وقتا في تحديد ما يشكل بالضبط خطأ أو استثناء عن الإختبار. ويوفر ذلك الوقت الذي يقضيه موظفو التدقيق في تحديد ما إذا كان يعتبر استثناء بسيط ظاهر (مثل رقم هاتف غير صحيح)، في الواقع، إنحرافاً عن نظام الرقابة.

أنظمة الرقابة المؤتمته

قد توجد بعض الحالات التي يتم فيها أداء أنشطة الرقابة من خلال الحاسوب دون وجود لوثائق داعمة. وفي تلك الحالات، قد يتعين على المدقق إعادة أداء بعض أنظمة الرقابة لضمان أن أنظمة رقابة تطبيق البرمجيات تعمل كما

هي مصممة له. والنهج الآخر هو استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب. ومن أمثلة طرق المراجعة باستخدام الحاسوب مجموعة البرمجيات التي يمكن أن تستورد ملف بيانات المنشأة (مثل المبيعات أو الذمم الدائنة)، والذي يمكن إختباره بعد ذلك. ويمكن أن تحلل تلك البرامج بيانات العميل لتقديم أدلة التدقيق اللازمة. وبالإضافة إلى ذلك، تقدم تلك البرامج احتمالية أداء إختبارات أكثر شمولاً لملفات المعاملات والحسابات الإلكترونية. ويبين التوضيح أدناه بعض الاستخدامات المحتملة لطرق المراجعة باستخدام الحاسوب.

التوضيح ١٠.٥-٤

إستخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب	
أنواع الإجراءات القياسية	إستخراج سجلات محددة مثل المدفوعات أكثر من مبلغ أو معاملات محددة قبل تاريخ معيّن.
	إستخراج أعلى وأسفل السجلات في قاعدة البيانات.
	تحديد السجلات المفقودة والمكررة.
	تحديد أي عملية احتيال محتملة (باستخدام قانون بنفورد)
	إختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية والتي تطابق البارامترات والمعايير المحددة مسبقاً.
	فرز المعاملات بخصائص محددة
	إختبار المجموعة كاملة بدلاً من إختبار عينة.
	إعادة حساب (إضافة ما يصل) إجمالي المبلغ النقدي للسجلات في ملف (مثل المخزون) والتحقق من الإمتدادات مثل التسعير.
	مطابقة وتلخيص والترتيب الزمني للمعلومات.
	مطابقة المعلومات بين الملفات.

تستخدم المنشآت الأصغر حجماً غالباً برنامج محاسبة شامل جاهز للاستخدام وبرامج أخرى ذات علاقة دون إجراء تعديلات. ومع ذلك تحتوي العديد من مجموعات البرامج فعلياً على أنظمة رقابة للتطبيق مثبتة الكفاءة والتي يمكن استخدامها من قبل المنشأة للتقليل من مدى ارتكاب الأخطاء وربما منع الاحتيال. وقد يريد المدققون سؤال عملائهم ما إذا يتم استخدام أنظمة الرقابة تلك، وإذا لم تكن تستخدم؛ فهل من جدوى في استخدامها.

توقيت إختبارات أنظمة الرقابة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١١	ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد المدقق المراد. (المرجع: الفقرة أ٣٢)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٢	إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة من خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعيّن عليه:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و (ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (المرجع: الفقرات أ٣٣-أ٣٤)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٥	إذا خطط المدقق للإعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطرة معينة حددها المدقق بأنها مخاطرة هامة، يتعيّن عليه إختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.

قد تقدم إختبارات أنظمة الرقابة أدلة على التشغيل الفعال:-

- عند لحظة زمنية معينة (أي، جرد المخزون المادي)؛ أو
- عبر فترة من الوقت، مثل الفترة قيد التدقيق.

وحين توضع إختبارات أنظمة الرقابة قبل انتهاء الفترة، ينظر المدقق في أي الأدلة الإضافية التي قد تكون مطلوبة لتغطية الفترة المتبقية. وقد يتم الحصول على هذا الدليل من خلال توسيع الإختبارات لتغطية الفترة المتبقية، أو من خلال إجراء إختبار متابعة نظام رقابة المنشأة.

التوضيح ١٠.٥-٥

عوامل توضع بالإعتبار	
الفجوة بين إختبارات أنظمة الرقابة ونهاية الفترة	أهمية المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد.
	أنظمة الرقابة المحددة التي تم إختبارها خلال الفترة المرحلية.
	الدرجة التي حصل عليها دليل التدقيق حول الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة تلك.
	طول الفترة المتبقية.
	المدى الذي يهدف المدقق من خلاله التقليل من الإجراءات الجوهرية الإضافية المبنية على الإعتماد على نظام الرقابة.
	بيئة الرقابة.
	أي تغييرات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والعمليات والموظفين، والتي حدثت عقب الفترة المرحلية.

نقطة للتأمل

حيث يكون ذلك فعالاً، يُنظر في إجراء إختبارات على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية في نفس الوقت الذي يتم فيه تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة.

إستخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٣	عند تحديد فيما إذا كان من المناسب استخدام أدلة التدقيق بشأن فعالية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:- (أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر؛ (ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية؛ (ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات؛ (د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛ (ه) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة؛ و (و) مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإعتماد على الرقابة. (المرجع: الفقرة أ٣٥)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٤	إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية أنظمة رقابة محددة، فإنه يتعين عليه إثبات استمرار ملائمة تلك الأدلة من خلال الحصول على أدلة تدقيق بشأن حدوث تغييرات في أنظمة الرقابة تلك بعد التدقيق السابق. وعلى المدقق الحصول على أدلة التدقيق هذه بإجراء استفسار إلى جانب المراقبة أو الفحص لتأكيد فهم أنظمة الرقابة المحددة تلك:- (أ) وفي حال كان هناك تغيرات تؤثر على استمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة أ٣٦) (ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغييرات، فإنه يتعين على المدقق إختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه إختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية إختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الإعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم إختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين. (المرجع: الفقرات أ٣٧-أ٣٩).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٩	إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن على المدقق أن يشمل ضمن وثائق التدقيق الإستنتاجات التي يتم التوصل لها فيما يتعلق بالإعتماد على أنظمة الرقابة هذه التي تم إختبارها في عمليات التدقيق السابقة.

تدوير الإختبارات لأنظمة الرقابة

قبل استخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة، تحتاج استمرارية ملائمة تلك الأدلة إلى إثبات في كل فترة. ويتضمن ذلك تأكيد الفهم لأنظمة الرقابة المحددة تلك من خلال:-

- الإستعلام من الإدارة وآخرين حول التغييرات الطارئة؛ و
- الملاحظة أو التحقيق في نظام الرقابة الداخلية لتحديد استمرارية تنفيذها.

ولا يجوز الإعتماد على إختبار نظام الرقابة الذي تم أداؤه في السنوات السابقة عندما:-

- يكون الإعتماد على نظام الرقابة مطلوباً للتقليل من "مخاطرة هامة"؛
- يتغيّر عمل نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة؛ و/أو
- يتم التقليل من المخاطرة من خلال نظام الرقابة الذي تغيّر.

وبالإعتماد على التقدير المهني للمدقق، قد تبطل عوامل أخرى أيضاً استخدام تدوير إجراء الإختبار (أو على الأقل تقلل الفترة الزمنية بين إختبارات أنظمة الرقابة)، مثل:-

- وجود بيئة رقابة ضعيفة؛
- ضعف المتابعة المستمرة لعمل أنظمة الرقابة الداخلية؛
- وجود عنصر يدوي هام في تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛
- التغير في الموظفين، والذي يؤثر بشكل كبير في تطبيق نظام الرقابة؛
- تغير الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى تغييرات في عمل نظام الرقابة؛ و/أو
- ضعف أو عدم فعالية أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات العامة.

وعند وجود عدد من أنظمة الرقابة حيث يمكن استخدام الأدلة من عمليات التدقيق السابقة، ينبغي أن يكون الإعتماد على مراحل حتى يتم أداء بعض الإختبارات لنظام الرقابة الداخلية خلال كل فترة. ويقدم أيضاً إختبار عدد من أنظمة الرقابة على الأقل أدلة مضمونة حول استمرارية فعالية بيئة الرقابة.

وبشكل عام، كلما ارتفعت مخاطر الأخطاء الجوهرية أو كلما ازداد وضع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، كلما توجّب تقصير الفترة الزمنية بين إختبارات أنظمة الرقابة.

١١. التقديرات المحاسبية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إجراءات التدقيق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للتدقيق، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في تدقيق البيانات المالية.	٥٤٠

التوضيح ١١.٠-١

تقييم المخاطر
ما هي التقديرات المطلوبة؟
كيف تم إعداد التقديرات؟
ما مدى أهمية التقديرات؟
هل هناك حاجة لمدقق خبير؟
ما مدى دقة تقديرات السنة السابقة؟
هل هناك أدلة على تحيز الإدارة؟
ما مدى شكوك التقدير المتضمنة؟

الأستجابة للمخاطر
هل تم إعداد التقديرات بشكل مناسب بإستخدام منهجية متسقة؟
هل الأدلة الداعمة موثوقة؟
هل هناك أدلة على إحتيال؟

الإبلاغ
هل تتفق إفصاحات البيانات المالية للتقديرات المحاسبية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟
إذا كانت المخاطر هامة، هل تم عمل إفصاح لشكوك التقدير؟
الحصول على إقرارات من الإدارة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٦	يتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا:- (أ) كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواءً تم الإعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا؛ (ب) كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٧	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) التقدير المحاسبي – التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس. يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير، وللتعبير أيضاً عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير. وحيث أن هذا المعيار يتناول التقديرات المحاسبية التي تنطوي على قياس بالقيمة العادلة فقط، يستخدم لذلك مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة". (ب) التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق – المبلغ، أو مدى المبالغ، على التوالي المشتقة من أدلة التدقيق لتستخدم في تقييم التقدير النقطي للإدارة. (ج) شكوك التقدير- قابلية تعرض تقدير محاسبي وإفصاحات ذات علاقة لافتقار ملازم إلى الدقة لدى قياسهم. (د) تحيز الإدارة – الافتقار إلى الحياد من قبل الإدارة في إعداد وعرض المعلومات. (ه) التقدير النقطي للإدارة – المبلغ الذي تختاره الإدارة من أجل الاعتراف به أو الإفصاح عنه في البيانات المالية كتقدير محاسبي. (و) نتيجة تقدير محاسبي – المبلغ النقدي الفعلي الذي ينتج عن تسوية المعاملة (المعاملات) أو الحدث (الأحداث) أو الحالة (الحالات) المعينة التي يتناولها التقدير المحاسبي.

١١.١ لمحة عامة

عند تدقيق التقديرات، يُعدّ الهدف هو الحصول على أدلة تدقيق مناسبة كافية حول ما إذا:-

- كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواءً تم الإعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا؛ و
- كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ولا يمكن قياس بعض مواد البيانات المالية بدقة، ولذلك يجب أن يتم تقديرها. وتتراوح مثل هذه التقديرات المحاسبية بين بسيطة (مثل صافي القيم القابلة للتحقيق للمخزون وحسابات الذمم المدينة) والأكثر تعقيداً (مثل حساب الإيرادات المراد تسجيلها من العقود طويلة الأجل والخصوم المستقبلية المتعلقة بضمانات وكفالات المنتج). ويمكن أن تتضمن التقديرات غالباً تحليلات هامة للبيانات التاريخية والحالية، وتوقع الأحداث المستقبلية مثل معاملات المبيعات.

وقد يختلف قياس التقديرات المحاسبية بناءً على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق والمادة المالية المتعلقة. وعلى سبيل المثال، قد يكون هدف قياس التقدير:-

- توقع نتيجة واحدة أو أكثر من المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تكون سبباُ في التقدير المحاسبي؛ أو
- تحديد قيمة المعاملة الحالية أو بند البيان المالي بناءً على الظروف السائدة بتاريخ القياس، مثل سعر السوق المقدّر لنوع معين من الأصول أو الخصوم. ويتضمن ذلك قياسات القيمة العادلة.

وترتكز مخاطرة الأخطاء الجوهرية الناجمة من التقدير على درجة الشكوك في التقدير المتضمن. ويبين التوضيح التالي بعض العوامل التي يتم وضعها في الإعتبار.

التوضيح ١١.١-١

مستوى شكوك التقدير المتعلقة	
مستوى مرتفع من الشكوك (أعلى من مخاطرة الأخطاء الجوهرية)	**مستوى منخفض من الشكوك (أقل من مخاطرة الأخطاء الجوهرية)**
تعتمد بشكل كبير على الحكم، مثل نتائج الدعوى أو مبلغ وتوقيت التدفق النقدي المستقبلي، تعتمد على أحداث مشكوكة لسنوات عدة في المستقبل.	الأنشطة التجارية غير المعقدة
لا يتم حسابها باستخدام تقنيات قياس معترف بها.	تتصل بالمعاملات الروتينية.
تشير نتائج مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مشابهة تم وضعها في فترة بيانات مالية سابقة إلى الاختلاف الجوهري بين التقدير المحاسبي الأصلي والنتائج الفعلية.	مستمدة من البيانات (التي يشار إليها "كجديرة بالملاحظة" في سياق محاسبة القيمة العادلة) والتي تكون متوفرة بسهولة، مثل بيانات معدل الفائدة أو أسعار الصرف المتداولة للأوراق المالية المعلنة.
لا يتم تداول التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة بشكل عام.	تعتبر طريقة القياس المحددة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المطبق بسيطة وتتطبق بسهولة.
التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتي تستخدم فيها نموذج منشأة متطورة على درجة عالية من التخصص، أو التي توجد فيها افتراضات ومدخلات لا يمكن ملاحظتها في السوق.	تكون التقديرات المالية للقيمة العادلة عند استخدام النموذج لقياس التقدير المحاسبي معروفاً أو مقبولاً بشكل عام، شريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات للنموذج جديرة بالملاحظة.

ملاحظة: يُطلب من المدقق (بإستخدام التقدير المهني) تحديد ما إذا كانت أي تقديرات محاسبية محددة (تلك التي لديها شكوك تقدير عالية) تبرز مخاطر هامة. وإذا تم تحديد مخاطرة هامة، يطلب من المدقق أيضاً الحصول على فهم لأنظمة رقابة المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.

وعند الحصول على أدلة التدقيق، يتم تقييم معقولية التقديرات وتحديد مدي أي بيانات خاطئة:-

- حيث تدعم الأدلة التقدير النقطي، يشكل الاختلاف بين التقدير النقطي للمدقق والتقدير النقطي للإدارة بيانات خاطئة.
- حيث يستنتج المدقق بأن استخدام مدى مبالغ المدقق للمعقولية تقدم دليل تدقيق مناسب، لن يتم دعم التقدير النقطي للإدارة الذي يكمن خارج مدى مبالغ المدقق من خلال أدلة التدقيق. وفي مثل هذه الحالات، لن يكون الخطأ أقل من اختلاف بين التقدير النقطي للإدارة وأقرب نقطة لمدى مبالغ المدقق.

ولا يمثل بالضرورة الاختلاف بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ الذي تم الاعتراف به أو الإفصاح عنه أصلاً خطأً في البيانات المالية. وتعتبر تلك هي القضية بشكل خاص للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، بحيث تكون أي نتيجة مرصودة متأثرة على الدوام من أحداث أو ظروف لاحقة للتاريخ الذي يُقدر فيه القياس لأغراض البيانات المالية.

٢.١١ تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٨	عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥، يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية في التقديرات المحاسبية: (المرجع: الفقرة أ١٢) (أ) متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات أ١٣–أ١٥) (ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الإعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. ولدى الحصول على هذا الفهم، يستفسر المدقق من الإدارة حول التغييرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة. (المرجع: الفقرات أ١٣–أ٢١) (ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: (الفقرتان أ٢٢–أ٢٣) (١) الطريقة، بما في ذلك حيث يكون النموذج قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛ (المرجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦) (٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٧–أ٢٨) (٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٩–أ٣٠) (٤) الإفتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية؛ (المرجع: الفقرات أ٣١–أ٣٦) (٥) ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؛ و (المرجع: الفقرة أ٣٧) (٦) ما إذا، وإذا كان الحال كذلك، كيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير. (المرجع: الفقرة أ٣٨)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٩	يتعين على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المشمولة في البيانات المالية للفترة السابقة، أو، حيث يكون ممكناً، إعداد التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية. وتأخذ طبيعة ونطاق مراجعة المدقق بعين الإعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها في البيانات المالية للفترة الحالية. ومع ذلك، لا تهدف عملية المراجعة إلى التساؤل حول مدى صحة الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت. (المرجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٠	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥، يقيم المدقق درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين.
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق، حسب تقديره، ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية التي تم التحديد على أنها تنطوي على شكوك، تؤدي إلى مخاطر هامة. (المرجع: الفقرات أ٤٧–أ٥١)

وبما أن أنشطتها التجارية غالباً ما تكون محدودة والمعاملات أقل تعقيدا، فإن حجم العمل الذي ينطوي عليه إعداد التقديرات في المنشآت الأصغر حجماً يكون أقل تعقيداً. وفي معظم الأحيان يحدد فرد واحد، مثل المدير المالك، الحاجة للتقديرات المحاسبية، وقد يولي المدقق تركيزاً على الاستعلامات وفقاً لذلك. ومع ذلك، تكون المنشآت الأصغر حجماً أيضاً أقل احتمالا لأن تملك خبير إدارة متوفر يستخدم خبرته وكفاءته ليضع التقديرات النقطية المطلوبة. وفي هذه الحالات، قد يزداد فعلياً التعرض لمخاطرة الأخطاء الجوهرية، ما لم يتم بالطبع توظيف مثل ذلك الخبير.

نقطة للتأمل

حين يساعد استخدام خبير إدارة إلى حد كبير في عملية التقدير، قم بمناقشة تلك الحاجة مع إدارة المنشأة في أقرب وقت ممكن في عملية التدقيق، وذلك حتى تتمكن من اتخاذ الإجراء المناسب.

وفيما يلي توضيح يبين المجالات الرئيسية التي يجب أن يتناولها المدقق.

التوضيح ١١.٢-١

النظر في	الوصف
كيف يتم تحديد الحاجة للتقدير؟	ويمكن أن ينتج ذلك من إطار العمل المحاسبي قيد الاستخدام أو من المعاملات، والأحداث والظروف التي قد تكون سبباُ في تقديرات محاسبية يتم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك يقوم المدقق بالاستعلام من الإدارة حول التغييرات في الظروف التي تكون سبباُ في تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة لمراجعة التقديرات الموجودة.
تجهيز الإدارة لعمل التقديرات	مراجعة وتقييم عمليات تقدير الإدارة بما في ذلك تطوير افتراضات، وموثوقية البيانات المستخدمة السابقة، وأي عملية قبول أو مراجعة داخلية. وحيثما يطبق ذلك، يمكن أيضا أن يتضمن ذلك استخدام خبير إدارة. وقد تبرز الحاجة إلى خبير إدارة بسبب، على سبيل المثال:- • الطبيعة المتخصصة للمسألة المُحتاجة للتقدير؛ • الطبيعة التقنية للنماذج المطلوب أن تلبي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق (مثل مقاييس معينة في القيمة العادلة)؛ و • الطبيعة غير الاعتيادية أو غير المتكررة للظرف، أو المعاملة، أو الحدث الذي يتطلب التقدير المحاسبي.
نتائج التقديرات المعدّة في فترات سابقة	مراجعة نتيجة تقديرات الفترة السابقة وفهم أسباب الإختلاف بين تقديرات الفترة السابقة والمبالغ الفعلية. ويساعد هذا في فهم:- • فعالية (من عدمها) عملية تقدير الإدارة؛ • وجود أي تحيز إدارة محتمل (تكون مراجعة التقديرات تحسباً من احتيال محتمل أيضاً مطلوبة من خلال معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)؛ • وجود أدلة تدقيق ذات علاقة؛ و • مدى شكوك التقدير المتضمن، والذي قد يتم طلبه للإفصاح عنه في البيانات المالية.

النظر في	الوصف
مدى شكوك التقدير المتضمنة	ينظر فيما يلي:- • مدى تقدير الإدارة المتضمن؛ • الحساسية للتغيرات في الإفتراضات؛ • وجود تقنيات قياس معترف بها والتي تقلل الشكوك؛ • طول الفترة والملائمة المتوقعة للبيانات المستخدمة؛ • توفر بيانات موثوقة من مصادر خارجية؛ • المدى الذي يُبنى فيه التقدير على المدخلات التي يمكن ملاحظتها أو لا يمكن ملاحظتها؛ و • القابلية للتحيز. **ملاحظة:** تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ذات شكوك التقدير العالية هي أيضاً "مخاطر هامة" يجب تناولها من قبل المدقق.
أهمية التقديرات	في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ينظر في:- • المسائل التي تم تناولها أعلى هذا الجدول؛ • الأهمية الفعلية أو المتوقعة للتقدير؛ و • ما إذا كان التقدير مخاطرة هامة. أنظر "مدى شكوك التقدير" أعلاه.

٣.١١ الإستجابات للمخاطر المقيّمة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٢	بالإستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، يحدد المدقق ما يلي:- (المرجع: الفقرة أ٥٢) (أ) ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب؛ و(المرجع: الفقرات أ٥٣-أ٥٦) (ب) ما إذا كانت الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ملائمة وتم تطبيقها بإنتظام، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، الحاصلة في التقديرات المحاسبية أو في طريقة إعدادها من فترة سابقة، مناسبة في الظروف القائمة. (المرجع: الفقرتان أ٥٧-أ٥٨)

الفقرة #	المقتطفـــات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية / المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٣	عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور التالية، آخذاً بعين الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:- (المرجع: الفقرات أ٥٩-أ٦١) (أ) تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات أ٦٢-أ٦٧) (ب) إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يقيم المدقق ما إذا:- (المرجع: الفقرات أ٦٨-أ٧٠) (١) كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف القائمة؛ (المرجع: الفقرات أ٧١-أ٧٦) (٢) كانت الأفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس في إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرات أ٧٧-أ٨٣) (ج) إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة. (المرجع: الفقرات أ٨٤-أ٨٦) (د) وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة. ولهذا الهدف:- (المرجع: الفقرات أ٨٧-أ٩١) (١) إذا استخدم المدقق إفتراضات أو طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يحصل المدقق على فهم لإفتراضات أو طرق الإدارة يكفي لوضع التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق، مع الأخذ بعين الإعتبار المتغيرات ذات العلاقة ولتقييم أية فروقات هامة عن التقدير النقطي للإدارة. (المرجع: الفقرة أ٩٢) (٢) إذا استنتج المدقق أنه من المناسب إستخدام مدى، يتعين على المدقق تحديد نطاق هذا المدى، بالإستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة إلى أن يتم إعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن المدى معقولة. (المرجع: الفقرات أ٩٣-أ٩٥)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٤	عند تحديد المسائل المحددة في الفقرة ١٢ أو عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة وفقاً للفقرة ١٣، ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة أ٩٦-أ١٠١)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٥	فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، وبالإضافة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى التي تم اتخاذها من أجل تحقيق متطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يتعين على المدقق تقييم الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة أ١٠٢) (أ) كيفية إعتبار الإدارة لإفتراضات أو نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات أ١٠٣-أ١٠٦) (ب) ما إذا كانت الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة معقولة أم لا. (المرجع: الفقرات أ١٠٧-أ١٠٩) (ج) نية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدرتها على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق الملائم لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة أ١١٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٦	في حال لم تعالج الإدارة، حسب تقدير المدقق، تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة بالشكل المناسب، يتعين على المدقق، إذا استلزم الأمر، تحديد مدى يتم من خلاله تقييم معقولية التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرتان: أ١١١- أ١١٢)

وفي المنشآت الأصغر حجماً، من المرجح أن توجد مشاركة إدارة نشطة في عملية إعداد التقارير المالية والتي تتضمن إعداد تقدير محاسبي. وكنتيجة لذلك قد لا توجد أنظمة رقابة خلال عملية التقدير، أو، إذا كانت موجودة قد تعمل بشكل غير رسمي. ولهذا السبب، من المرجح أن تكون إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة جوهرية في الطبيعة، مع أداء المدقق لواحدة أو أكثر من الاستجابات الأخرى المبينة أدناه.

التوضيح ١١.٣-١

النظر في	الوصف
هل تم إعداد التقديرات بالشكل المناسب؟	• قم بإختبار كيفية وضع الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي قامت بالإرتكاز عليها. وقيّم ما إذا كانت:- – طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف، و – الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. • قم بإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، إن وجدت، من خلال كيفية وضع الإدارة للتقدير المحاسبي، في نفس الوقت مع الإجراءات الجوهرية المناسبة. • قم بوضع تقدير نقطي أو مدى مبالغ لتقييم التقدير النقطي للإدارة. وإذا كانت الإفتراضات أو الطرق المستخدمة من قبل المدقق تختلف عنها من قبل الإدارة، قم بالحصول على فهم كافٍ لإفتراضات أو طرق الإدارة في سبيل تثبيت أن التقدير النقطي أو مدى المبالغ للمدقق يأخذ بالإعتبار المتغيرات ذات العلاقة. وقم أيضاً بتقييم أي إختلافات هامة من التقدير النقطي للإدارة. وإذا كان من المناسب إستخدام مدى مبالغ، مدى مبالغ ضيق، بناءً على أدلة التدقيق المتوفرة، حتى تُعتبر جميع النتائج دون مدى المبالغ معقولة.
ما مدى موثوقية الأدلة الداعمة؟	قم بمباشرة واحد أو أكثر من الإجراءات التالية، آخذاً بعين الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي، وطبيعة الأدلة التي يتم الحصول عليها، والمخاطرة المقيّمة للأخطاء الجوهرية، بما في ذلك ما إذا كانت المخاطرة المقيّمة مخاطرة هامة:- قم بمراجعة الأحداث اللاحقة لنهاية الفترة لضمان أنها تدعم تقديرات الإدارة. وقد يكون ذلك ذو علاقة بشكل خاص في بعض المنشآت الأصغر حجماً التي يديرها المدير المالك، والتي لا تملك فيها الإدارة إجراءات رقابة رسمية خلال التقديرات المحاسبية. • قم بإختبار المعلومات، وأنظمة الرقابة (إن وجدت)، والطرق، والإفتراضات المستخدمة. • بالإستناد إلى الأدلة المتوفرة والنقاشات مع الإدارة، قم بتطوير تقدير نقطي مستقل أو مدى معقولية المقارنة مع تقدير المنشأة. ويعتبر المبلغ الذي من خلاله يختلف تقدير الإدارة عن التقدير النقطي أو يقع خارج مدى المعقولية بياناً خاطئاً. • حين تطول الفترة بين تاريخ دفاتر الموازنة وتاريخ تقرير المدقق، قد تصبح مراجعة المدقق للأحداث في تلك الفترة إستجابة فعالة للتقديرات المحاسبية أكثر من التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

النظر في	الوصف
تحيز الإدارة المحتمل	• قم بتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات لتحيز إدارة محتمل. ويتضمن ذلك تغيرات في الطريقة التي يتم بها حساب التقديرات، أو إختيار التقدير النقطي الذي يشير إلى نمط تفاؤل أو تشاؤم. ويمكن أن يحدث ذلك حين تكمن التقديرات على الدوام عند حد ما من مدى مبلغ المدقق للمعقولية، أو حين ينتقل التحيز من حد ما لمدى المبلغ إلى آخر في الفترات المتعاقبة. وعلى سبيل المثال، حين تطرح الإدارة العمل التجاري للبيع ويختلف هدف الإيرادات من تخفيض ضريبة الإيرادات إلى رفعها إلى الحد الأعلى. • النظر في التأثير التراكمي للتحيز في إعداد التقديرات المحاسبية للإدارة.

وحين يكون التقدير معقداً أو يتضمن تقنيات متخصصة، قد يحدد المدقق أن من الضروري إستخدام عمل المدقق الخبير (أنظر المجلد ١، الفصل٨.١٥ (معيار التدقيق الدولي ٦٢٠) للمزيد من التوجيه في استخدام عمل المدقق الخبير).

٤.١١ الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٩	يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرتان أ١٢٠-أ١٢١)
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٢٠	فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، يتعين على المدقق تقييم مدى ملائمة الإفصاح شكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرتان أ١٢٢-أ١٢٣)

والخطوة الأخيرة في تحديد ما إذا:-

- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وعند عدم توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو دحضت الأدلة تقديرات الإدارة، يناقش المدقق النتائج مع الإدارة ويأخذ بالإعتبار الحاجة إلى تغيير تقييم المخاطرة وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية؛
- كانت التقديرات المحاسبية إمّا معقولة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو أنها خاطئة؛ و
- كانت الإفصاحات في البيانات المالية حول التقييمات:-
  - وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، و
  - تكشف على نحو كافٍ شكوك التقدير الخاصة بها، في حال كانت تبرز مخاطر هامة.

الإقرارات الخطية

يحصل المدقق على الإقرارات الخطية من الإدارة فيما يتعلق بمعقولية الإفتراضات الهامة.

كما يضع بالإعتبار أيضاً الحصول على إقرارات خطية حول ما إذا كانت الإفتراضات تعكس بشكل ملائم غرض وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل محددة ذات علاقة لأي مقاييس أو إفصاحات قيمة عادلة.

١٢. الأطراف ذات العلاقة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إجراءات التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف.	٥٥٠

التوضيح ١٢.٠-١

تقييم المخاطر

تحديد الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك التغيرات عن الفترات السابقة
فهم طبيعة ومدى والغرض من المعاملات
النظر في إحتمالية الإحتيال
البقاء يقظا لمعاملات الأطراف ذات العلاقة طوال التدقيق
النظر في المخاطر الهامة

الأستجابة للمخاطر

هل تشير أي ظروف حددها المدقق إلى مشاركة الأطراف ذات العلاقة؟
الحصول على أدلة تدعم توكيدات الإدارة حول طبيعة و مدى والغرض من المعاملات
إذا كانت خارج سير العمل الإعتيادي، أنظر في أهمية المعاملات
النظر في قياس والإعتراف بالمعاملات والأرصدة
النظر في الإحتيال المحتمل

الإبلاغ

هل تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة؟
هل هناك وجود لخطأ جوهري؟
هل إفصاح البيان المالي مناسب؟
الحصول على إقرارات من الإدارة
الإبلاغ عن أي نتائج

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٩	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) بصرف النظر عن تحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أم لا، يتمثل هدف المدقق في الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة يكفي ليكون قادراً على ما يلي:- (١) تتميز عوامل مخاطرة الاحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال؛ و (٢) بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات:- أ. تحقق العرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو ب. غير مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال)؛ (ب) بالإضافة إلى ذلك، حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، يتمثل هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٠	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) معاملة على أساس تجاري – معاملة يتم إجراؤها بناءً على بنود وشروط بين بائع راغب ومشترٍ راغب غير مرتبطين بعضهما البعض ويعملان بشكل مستقل عن بعضهما البعض ويسعيان إلى تحقيق أفضل المصالح. (ب) الطرف ذو العلاقة – طرف يكون إمّا: (المرجع: الفقرة أ٤-أ٧) (١) طرفاً ذا علاقة وفقاً لما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو (٢) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق الحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يحدد أية متطلبات:- أ. شخصاً أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواءً بشكل مباشر أم غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المُعدّة للتقارير المالية؛ ب. منشأة أخرى بحيث تتمتع المنشأة المعدّة للتقارير المالية بسيطرة أو تأثير هام عليها؛ سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو ج. منشأة أخرى تقع تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة المعدّة للتقارير المالية من خلال:- ١. ملكية مسيطرة مشتركة؛ ٢. مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين؛ أو ٣. إدارة رئيسية مشتركة. ومع ذلك، لا تعتبر المنشآت التي تقع تحت سيطرة مشتركة من قبل الدولة (أي الحكومة الوطنية أو الإقليمية أو المحلية) مرتبطة ببعضها البعض إلا في حال شاركت في معاملات هامة أو قامت بمشاركة المصادر إلى حد هام مع بعضها الآخر.

١.١٢ لمحة عامة

بما أنّ الأطراف ذات العلاقة ليسوا مستقلين عن بعضهم الآخر، توجد غالباً مخاطر أخطاء جوهرية خلال معاملات الأطراف ذات العلاقة أعلى من تلك المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. وعلاوةً على ذلك، تحتوي أطر إعداد التقارير المالية غالباً على متطلبات محاسبة وإفصاح فيما يخص معاملات وأرصدة الطرف ذو

العلاقة. وتهدف تلك المتطلبات إلى تزويد مستخدمي البيان المالي بفهمٍ لطبيعة تلك المعاملات/ الأرصدة والتأثيرات الفعلية أو المحتملة.

ويبين التوضيح أدناه بعض عوامل المخاطرة المحتملة المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة.

التوضيح ١٢ .١-١

	الوصف
المعاملات المعقدة بشكل مبالغ فيه	قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مجموعة شاملة ومعقدة من العلاقات والتركيبات.
العلاقات والمعاملات غير المحددة	• قد يتم إخفاء علاقات الأطراف ذات العلاقة، حيث أنها تمثل فرصة أكبر للتواطؤ أو التستر أو التلاعب من قبل الإدارة. • قد تكون أنظمة معلومات المنشأة غير فعالة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة مستحقة السداد بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها. • قد لا تكون الإدارة على دراية بوجود جميع علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
غير منفذة ضمن ممارسات العمل العادية	قد لا تكون معاملات الأطراف ذات العلاقة منفذة بموجب أحكام وشروط السوق الإعتيادية مثل تلك أعلاه؛ أو أقل من القيمة العادلة؛ أو حتى دون تبادل الاعتبار بتاتاً.

وتعتبر الإدارة مسؤولة عن تحديد والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة للمعاملات. وتتطلب تلك المسؤولية من الإدارة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة لضمان أن يتم تحديد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في نظام المعلومات بالشكل المناسب، وأن يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

ويُعدّ المدقق مسؤولاً عن البقاء متيقظاً لمعلومات الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة السجلات أو الوثائق خلال التدقيق. ويتضمن ذلك تفتيش وثائق أساسية معينة، ولكن دون أن يتطلب ذلك تحقيقاً شاملاً للسجلات والوثائق لتحديد الأطراف ذات العلاقة بوجه خاص.

وفي المنشآت الأصغر حجما، من المرجح أن تكون هذه الإجراءات أقل تعقيداً وغير رسمية. وقد لا تملك الإدارة بسهولة معلومات حول الأطراف ذات العلاقة (بحيث من غير المرجح أن يتم تصميم أنظمة محاسبية لتحديد الأطراف ذات العلاقة)، ولذلك قد يحتاج المدقق لإجراء استعلامات ومراجعة حسابات مع أطراف محددة..الخ بحيث تتعدى السجلات والإفصاحات المحاسبية داخل الحسابات.

أطر إعداد التقارير المالية

بما أنّ الأطراف ذات العلاقة ليسوا مستقلين عن بعضهم الآخر، تضع العديد من أطر إعداد التقارير المالية متطلبات محاسبة وإفصاح محددة لعلاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة. ويمكّن ذلك مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على البيانات المالية.

وحيث يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق متطلبات المحاسبة والإفصاح المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، تقع على عاتق المدقق مسؤولية تنفيذ إجراءات تدقيق تحدد وتقيّم وتستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة عن إخفاق المنشأة في المحاسبة والإفصاح بشكل مناسب عن علاقات أو معاملات أو أرصدة الأطراف ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات ذلك الإطار.

وحيث يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق حد أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يحدد أية متطلبات، لا يزال المدقق بحاجة إلى الحصول على فهم كافٍ لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة ليكون قادراً على إستنتاج ما إذا كانت البيانات المالية، بقدر ما يتم التأثير عليها من تلك العلاقات والمعاملات:-

- تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو
- غير مضللة (لأطر الإمتثال).

وعند تحديد المعلومات التي تشير إلى وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة، والتي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً من قبل الإدارة، يُطلب من المدقق تحديد ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد وجود مثل تلك العلاقات أو المعاملات.

ويقدم معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ ارشادات حول مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف.

التوضيح ١٢.١-٢

مسؤولية المدقق حين	الوصف
يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق حد أدنى من المتطلبات أو لا يحدد أية متطلبات	قم بالحصول على فهم كافٍ لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة للمنشأة من أجل:- • إدراك عوامل مخاطرة الاحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والتي تُعدّ ذات علاقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛ • استنتاج، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت البيانات المالية، بقدر ما يتم التأثير عليها من تلك العلاقات والمعاملات، تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو غير مضللة (لأطر الإمتثال).
يبين إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات	بالإضافة إلى الخطوات المذكورة أعلاه، قم بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للإمتثال لمتطلبات المحاسبة والإفصاح المحددة لعلاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة.

٢.١٢ تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١١	كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ تأديتها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات التدقيق والأنشطة ذات العلاقة المحددة في الفقرات ١٢-١٧ من أجل الحصول على معلومات ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة أ٨)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي أن يشتمل نقاش فريق العملية الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ على اعتبار خاص لقابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري ناجم عن احتيال أو خطأ قد ينتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرتان أ٩-أ١٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٣	ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية:- (أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة؛ (المرجع: الفقرات أ١١-أ١٤) (ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛ (ج) ما إذا أجرت المنشأة أي معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، وفي حال حصل ذلك، يستفسر المدقق عن نوع وهدف هذه المعاملات.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٤	ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة والأشخاص الآخرين الذين يعملون في المنشأة ويؤدي إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تعتبر مناسبة من أجل الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (المرجع: الفقرات أ١٥-أ٢٠) (أ) تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ (ب) تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة مع الأطراف ذات العلاقة والمصادقة عليها؛ و(المرجع: الفقرة أ٢١) (ج) تصريح إجراءات معاملات وترتيبات هامة دون إتباع ممارسات العمل العادية والمصادقة عليها.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يبقى المدقق متيقظاً أثناء عملية التدقيق عند فحص السجلات أو الوثائق للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تدل على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق. (المرجع: الفقرتان أ٢٢-أ٢٣) وينبغي أن يفحص المدقق على وجه الخصوص الأمور التالية بحثاً عن مؤشرات على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق:- (أ) المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات المدقق؛ (ب) محاضر إجتماعات المساهمين ومحاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة؛ و (ج) السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٦	إذا حدد المدقق معاملات هامة تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية عند أداء إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ١٥ أو عن طريق إجراءات التدقيق الأخرى، ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان أ٢٤-أ٢٥) (أ) طبيعة تلك المعاملات؛ (المرجع: الفقرة أ٢٦) (ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشتركة في تلك المعاملات. (المرجع: الفقرة أ٢٧)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٧	ينبغي أن يشارك المدقق المعلومات ذات العلاقة التي حصل عليها فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع أعضاء فريق العملية. (المرجع: الفقرة أ٢٨)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٨	لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ والمتمثل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ينبغي أن يحدد ويقيّم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر هامة. ولدى تحديد ذلك، ينبغي أن يتعامل المدقق مع معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة المحددة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على أنها تؤدي إلى ظهور مخاطر هامة.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٩	في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة الاحتيال (بما في ذلك الظروف المتعلقة بوجود طرف ذي علاقة لديه تأثير مهيمن) لدى أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. (المرجع: الفقرة أ٦ وأ٢٩-أ٣٠)

ولتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، يضع المدقق في الاعتبار المسائل المبيّنة أدناه.

التوضيح ١٢.٢-١

تحديد مخاطر	الوصف
تناول وجود/ طبيعة/ آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة	الاستعلام حول:- • هوية الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة. • طبيعة العلاقات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة. • نوع وغرض أية معاملات مع الأطراف ذات العلاقة. • أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل:- • تحديد ومحاسبة والإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وفقاً لأطر إعداد التقارير المالية المطبقة؛ • تصريح المعاملات والترتيبات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة والموافقة عليها؛ و • تصريح المعاملات والترتيبات الهامة خارج ممارسات العمل العادية والموافقة عليها.
النظر في الاحتيال المحتمل	قم بالمناقشة مع فريق العملية قابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري بسبب احتيال أو خطأ ناتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وضع في الاعتبار أيضاً ما إذا حدثت هيمنة الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون أنظمة رقابة مُعوضة. وتتضمن مؤشرات التأثير المهيمن:- • إعتراض الأطراف ذات العلاقة على قرارات تجارية هامة وُضعت من قبل الإدارة أو من أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • إحالة المعاملات الهامة إلى الأطراف ذات العلاقة للموافقة النهائية؛ • قلة أو عدم وجود المناقشات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص العروض التجارية الموضوعة من قبل الأطراف ذات العلاقة؛ • نُدرة مراجعة المعاملات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة (أو أحد أفراد أسرة الأطراف ذات العلاقة المقربين) والمصادقة عليها باستقلالية. وقد يوجد التأثير المهيمن أيضاً في بعض الحالات إذا لعبت الأطراف ذات العلاقة دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة واستمر بالقيام بذلك الدور في إدارة المنشأة. وإذا تم تحديد عوامل مخاطرة الاحتيال، قم بعمل تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية. وإذا أمكن حدوث مخاطرة خطأ جوهري، قم بوضع إستجابة التدقيق المناسبة.
البقاء يقظاً عند تفتيش السجلات أو الوثائق	عند تفتيش السجلات أو الوثائق، إبقى يقظاً دائماً لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة غير المفصح عنها. وبوجه خاص، قم بتفتيش السجلات والوثائق التالية للأطراف ذات العلاقة والتي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً:- • المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها؛ • محاضر اجتماعات المساهمين وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ و • السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة. وقم دائما بمشاركة المعلومات التي تم الحصول عليها حول علاقات الأطراف ذات العلاقة المحتملة مع أعضاء الفريق الآخرين.

تحديد مخاطر	الوصف
تحديد المخاطر الهامة	تؤدي معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة خارج ممارسات العمل العادية إلى مخاطر هامة.

نقطة للتأمل

في المنشآت الأصغر حجما، يمكن أن يكون تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة صعباً على الأغلب، وإذا استخدم العميل حزمة برمجيات معيارية لتسجيل المعاملات، ضع في الاعتبار الحصول على نسخة إلكترونية للمعاملات، وتحويلها إلى جدول بيانات إلكتروني. وباستخدام ميزات الفرز وتكوين معيار للإختيار، قد يصبح من الممكن الحصول على معلومات حول الزبائن/ الموردين ذوي المعاملات القليلة ولكن الكبيرة، أو تلك المعاملات الهامة التي تكون ذات حجم أو طبيعة غير عادية.

٣.١٢ إستجابة المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٠	كجزء من المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ المتمثل في إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة، يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وينبغي أن تشتمل إجراءات التدقيق هذه على تلك الإجراءات التي تقتضيها الفقرات ٢١-٢٤. (المرجع: الفقرات أ٣١-أ٣٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢١	في حال وجد المدقق ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد على وجود تلك العلاقات أو المعاملات.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٢	في حال وجد المدقق معاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة أو بطرف هام ذي علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) إبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات العلاقة فوراً؛ (المرجع: الفقرة أ٣٥) (ب) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (١) يطلب من الإدارة تحديد كافة المعاملات التي تم إجراؤها مع أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً ليجري المدقق تقييماً آخراً لها؛ و (٢) الاستعلام عن السبب وراء فشل أنظمة رقابة المنشأة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في التمكن من تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛ (ج) أداء إجراءات تدقيق فعالة ومناسبة فيما يتعلق بمعاملات أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً أو معاملات طرف هام ذي علاقة؛ (المرجع: الفقرة أ٣٦) (د) إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في إحتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة؛ و (ه) في حال تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (وبالتالي دليلاً على وجود مخاطر خطأ جوهري ناجم عن الاحتيال)، ينبغي أن يقيّم المدقق المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ٣٧)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٣	فيما يتعلق بمعاملات الطرف الهام ذي العلاقة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا:- (١) كانت المبادئ الأساسية (أو الإفتقار إليه) المتعلقة بالمعاملة يشير إلى إحتمالية إجرائها من أجل الإشتراك في إعداد تقارير مالية احتيالية أو لإخفاء سوء توزيع الأصول؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٨-أ٣٩) (٢) كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة؛ و (٣) تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ (ب) الحصول على أدلة تدقيق حول تصريح إجراء المعاملات والمصادقة عليها بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرتان أ٤٠-أ٤١)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٤	في حال أوردت الإدارة توكيداً في البيانات المالية يشير إلى إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ذلك التوكيد. (المرجع: الفقرات أ٤٢-أ٤٥)

وفي الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، يضع المدقق في الاعتبار المسائل المبيّنة أدناه.

التوضيح ١٢.٣-١

النظر في	الوصف
حيث يحدد المدقق الترتيبات أو المعلومات التي تشير إلى وجود علاقات أو معاملات لطرف ذو علاقة	• تحديد ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد وجودها؛ • إبلاغ فريق العملية بالمعلومات ذات العلاقة بشكل فوري؛ • إذا لم يتم مسبقاً تحديد الأطراف ذات العلاقة، قم بالسؤال عن السبب. وضع في الاعتبار:- – إخفاق أي من أنظمة رقابة تحديد الأطراف ذات العلاقة؛ – الاحتيال (عدم الإفصاح من قبل الإدارة والذي يبدو متعمداً)؛ • إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في إحتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذو علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة؛ و • أداء إجراءات التدقيق الجوهرية المناسبة.
معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة خارج ممارسات العمل العادية	• تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا كانت:- – المبادئ الأساسية تشير إلى إعداد تقارير مالية احتيالية محتملة أو إخفاءً لسوء توزيع الأصول؛ – كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة؛ و – تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و • ضمان أن تكون المعاملات قد تم تصريحها والمصادقة عليها بالشكل المناسب.
توكيدات الإدارة	الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عن توكيدات الإدارة حول طبيعة ومدى معاملات الأطراف ذات العلاقة. النظر فيما إذا كانت المصادقة الخارجية للأرصدة تقدم أدلة موثوقة. النظر في تحصيل وتقييم أرصدة نهاية الفترة.

٤.١٢ الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٥	لدى تكوين رأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠، ينبغي أن يقيم المدقق الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة أ٤٦) (أ) ما إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية؛ و (المرجع: الفقرة أ٤٧) (ب) ما إذا كانت تأثيرات علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة:- (١) تحول دون تحقيق البيانات المالية للعرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو (٢) تجعل البيانات المالية مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال).
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٦	حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، ينبغي أن يحصل المدقق على إقرارات خطية من الإدارة و، حيث يكون مناسباً، من أولئك المكلفين بالحوكمة، فيما يخص:- (المرجع: الفقرتان أ٤٨-أ٤٩) (أ) قيامهم بالإفصاح إلى المدقق عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي يعملون بها؛ و (ب) قيامهم بمحاسبة تلك العلاقات والمعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات إطار العمل.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٧	في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ينبغي أن يتصل المدقق معهم بشأن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٥٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٨	ينبغي أن يورد المدقق في وثائق التدقيق أسماء الأطراف المحددة ذات العلاقة وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة.

ويضع المدقق في الاعتبار المسائل التالية.

التوضيح ٤.١٢-١

النظر في	الوصف
التوثيق والإبلاغ	• قم بتوثيق أسماء الأطراف ذات العلاقة المحددين وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة؛ و • إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بأي مسائل هامة تبرز خلال عملية التدقيق وتتعلق بالأطراف ذات العلاقة.
الحصول على إقرارات الإدارة	قم بالحصول على إقرارات خطية من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) بأن:- • جميع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات قد تم الإفصاح عنها؛ و • أن مثل تلك العلاقات والمعاملات تم محاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.
تحديد ما إذا كان رأي المدقق بحاجة إلى تعديل	قم بتعديل تقرير المدقق إذا:- • لم يكن من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات؛ أو • لم يعتبر إفصاح الإدارة في البيانات المالية (كما هو مطلوب من خلال الإطار المالي) كافياً.

١٣. الأحداث اللاحقة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة	٥٦٠

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٤	تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و (ب) الإستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لربّما أدت إلى تعديل تقرير المدقق.

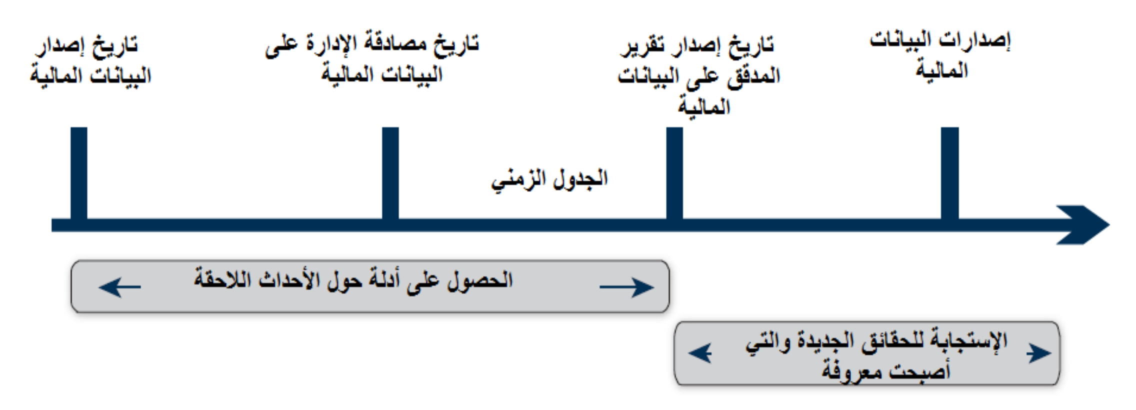
الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٥	لأهداف معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات المبينة أدناه المعاني التالية:- (أ) تاريخ إصدار البيانات المالية – تاريخ نهاية آخر فترة تمت تغطيتها في البيانات المالية. (ب) تاريخ المصادقة على البيانات المالية – التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأكيد الأشخاص المعينين الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحمل مسؤولية البيانات. (المرجع: الفقرة أ٢) (ج) تاريخ إصدار تقرير المدقق – التاريخ الذي يضعه المدقق على التقرير المتعلق بالبيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠. (المرجع: الفقرة أ٣) (د) تاريخ إصدار البيانات المالية – التاريخ الذي يتم فيه توفير تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة للأطراف الخارجية. (المرجع: الفقرتان أ٤-أ٥) (ه) الأحداث اللاحقة – الأحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

١٣.١ لمحة عامة

يقدم هذا المعيار توجيهاً حول مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.

وتقع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ البيانات المالية (تاريخ نهاية الفترة). ويبين التوضيح أدناه تـواريخ أخـرى رئيسية في إعداد وتدقيق وإصدار البيانات المالية.

التوضيح ١٣.١-١



وتنسب "الأحداث اللاحقة" إلى:-

- الأحداث التي وقعت بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق؛ و
- الحقائق التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٦	ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن كافة الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها. ومع ذلك، لا يُتوقع من المدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية فيما يتعلق بالمسائل التي وفرت إجراءات التدقيق المطبقة مسبقاً استنتاجات مرضية حولها. (المرجع: الفقرة أ٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٧	ينبغي أن يؤدي المدقق الإجراءات التي تقتضيها الفقرة ٦ بحيث تغطي الفترة الممتدة من تاريخ إصدار البيانات المالية حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق، أو أقرب فترة ممكنة. وينبغي أن ينظر المدقق في تقييم المخاطر لدى تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق هذه، والتي تتضمن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان أ٧-أ٨) (أ) الحصول على فهم حول أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة. (ب) سؤال الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة حول ما إذا حصلت أية أحداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٩) (ج) قراءة محاضر الإجتماعات، إن وجدت، المنعقدة بين مالك المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والاستعلام عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية إجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد (المرجع: الفقرة أ١٠) (د) قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة خاصة بالمنشأة، إن وجدت.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٨	في حال حدد المدقق أحداثاً تتطلب تعديل البيانات المالية نتيجة للإجراءات المؤداة بموجب الفقرتان ٦ و٧، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا ينعكس كل حدث بالشكل المناسب في هذه البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة وحيث يكون مناسباً، من المكلفين بالحوكمة تزويده بإقرار خطي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٨٠ حول تعديل أو الإفصاح عن كافة الأحداث الحاصلة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والتي يقتضي إطار إعداد التقارير المالية المطبق تعديلها أو الإفصاح عنها.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٠	لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يؤدي أية إجراءات تدقيق تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار التقرير. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما، بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في تاريخ إصدار التقرير لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة أ١١) (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة. (ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل، وإذا كان الحال كذلك. (ج) الاستعلام عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١١	في حال قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل. (ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:- (١) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تطبيق إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و٧ حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد؛ و (٢) ينبغي أن يقدم المدقق تقريراً جديداً حول البيانات المالية المعدلة. وينبغي عدم وضع تاريخ لتقرير المدقق الجديد سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٢	عندما لا يمنع القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية الإدارة من حصر تعديل البيانات المالية بالتأثيرات على الأحداث اللاحقة أو الأحداث التي تؤدي إلى التعديل وعندما لا يُمنع الأشخاص المسؤولون عن المصادقة على ذلك من حصر مصادقتهم بذلك التعديل، فيسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تقتضيها الفقرة ١١(ب) (١) بذلك التعديل. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يقوم المدقق إما:- (أ) بتعديل تقرير المدقق ليشمل تاريخاً إضافياً محصوراً بذلك التعديل بحيث يدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية الموضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية؛ أو (المرجع: الفقرة أ١٢) (ب) بتقديم تقرير جديد أو معدّل يشتمل على بيان في فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرات المسائل الأخرى يشير إلى أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية كما هو موضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٣	في بعض المناطق، قد لا يتعين على الإدارة بموجب القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية إصدار بيانات مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير معدّل أو جديد. ومع ذلك، في حال عدم تعديل الإدارة للبيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، سيحصل ما يلي:- (المرجع: الفقرتان أ١٣-أ١٤) (أ) في حال عدم تزويد المنشأة بعد تقرير المدقق، ينبغي أن يعدّل المدقق الرأي كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ ومن ثم يقدم تقرير المدقق؛ أو (ب) في حال تزويد المنشأة مسبقاً بتقرير المدقق، ينبغي أن يشعر المدقق الإدارة و، في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، أن يشعر المكلفين بالحوكمة، بعدم إصدارات البيانات المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حال إصدارها بعد ذلك دون إجراء التعديلات اللازمة، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراء المناسب محاولاً منع الإعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان أ١٥-أ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٤	لا يقع على عاتق المدقق بعد إصدار البيانات المالية أي التزام فيما يخص أداء أية إجراءات تدقيق تتعلق بهذه البيانات. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في تاريخ إصدار تقرير المدقق، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة و، حيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة؛ (ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل؛ وإذا كان الحال كذلك؛ (ج) الاستعلام حول الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٥	في حال تعديل الإدارة للبيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة أ١٧) (أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل. (ب) مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لضمان إعلام أي شخص إستلم البيانات المالية الصادرة مسبقاً وتقرير المدقق المتعلق بها بالحالة القائمة. (ج) ما لم تطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:- (١) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تنفيذ إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و٧ حتى تاريخ تقرير المدقق الجديد، ووضع تاريخ للتقرير الجديد غير سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة؛ و (٢) توفير تقرير جديد حول البيانات المالية المعدّلة. (د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، يقوم المدقق بتعديل التقرير أو بتقديم تقرير جديد وفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٢.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٦	ينبغي أن يضع المدقق في التقرير الجديد أو المعدل فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة تأكيد على المسألة (المسائل) الأخرى بالإشارة إلى وجود ايضاح مرفق بالبيانات المالية يناقش بشكل أكثر توسعاً السبب وراء تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً والتقرير السابق الذي أصدره المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٧	في حال عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة من أجل ضمان إعلام أي شخص استلم البيانات المالية الصادرة سابقاً بالحالة القائمة وعدم تعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، فينبغي أن يُشعر المدقق الإدارة وفي حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، أن يُشعر المكلفين بالحوكمة، بأنه سيحاول منع الإعتماد المستقبلي على تقرير المدقق. وفي حال عدم اتخاذ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لهذه الخطوات اللازمة رغم ذلك الإشعار، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراء المناسب لمحاولة منع الإعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١٨)

تاريخ المصادقة على البيانات المالية

قد يتم تحديد ذلك كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٣ .١-٢

تاريخ إصدار التقرير	التاريخ السابق الذي قام أولئك أصحاب **السلطة المعترف بها**:- • بتحديد أن جميع البيانات التي تشمل البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها؛ و • بتأكيد أنهم يتحملون المسؤولية عن تلك البيانات المالية.
السلطة المعترف بها	• الأفراد المخولون من قبل القانون أو النظام ويتبعون إجراءات مصادقة البيان المالي اللازمة؛ و • الأفراد الذين يتم تحديدهم من قبل المنشأة نفسها ويتبعون إجراءات مصادقة البيان المالي الخاصة بهم.
الحاجة إلى مصادقة المساهمين	لا تعتبر المصادقة النهائية للمساهمين ضرورية للمدقق حتى يستنتج بأن أدلة التدقيق الكافية والمناسبة والتي تبني رأي المدقق على البيانات المالية قد تم الحصول عليها.

وفي تحديد وجود الأحداث اللاحقة وتقييم آثارها، ينفذ المدقق الخطوات المبيّنة أدناه.

التوضيح ١٣ .١-٣

الإجراء	الوصف
تحديد أي أحداث لاحقة	قم بأداء إجراءات التدقيق لتحديد أي أحداث لاحقة تتطلب تعديل، أو الإفصاح في البيانات المالية. ويتضمن ذلك:- • فهم إجراءات الإدارة (إن وجدت) لتحديد الأحداث اللاحقة؛ • الاستعلام من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) حول:- – الالتزامات أو القروض أو الضمانات الجديدة، – مبيعات أو استملاكات الأصول التي حدثت أو يتم التخطيط لها، – الزيادات في رأس المال أو إصدار أدوات الذمم، – إتفاقيات للدمج أو التصفية، – الأصول التي وضعت الحكومة يدها عليها أو دُمرت (على سبيل المثال من خلال حريق أو فيضان)، – الإدعاءات والمطالبات والحالات الطارئة، – أية تعديلات محاسبية غير عادية تم القيام بها أو تدبرها، – أية أحداث وقعت أو من المرجح وقوعها والتي قد تثير الاستفهام حول مدى ملائمة فرضية المنشأة المستمرة أو السياسات المحاسبية الأخرى، – أية أحداث ذات علاقة بقياس التقديرات أو الأحكام المنصوص عليها في البيانات المالية، و – أية أحداث ذات علاقة باسترداد الأصول؛ • قراءة محاضر الاجتماعات، إن وجدت، (بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة) والمنعقدة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والاستعلام عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية اجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد؛ و • قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة، إن وجدت.

الإجراء	الوصف
الحصول علـى إقـرارات خطية	النظر فيما إذا قد كانت الإقرارات الخطية التي تغطي الأحداث اللاحقة الخاصة ضرورية لدعم أدلة التدقيق الأخرى، وبالتالي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
تصبح الحقـائق معروفـة لدى المدقق *(بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل إصدار البيانات المالية)*	• قم بمناقشة المسألة مع الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة)؛ • قم بتحديد ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة إلى التعديل، وإذا كانت كذلك:- – الاستعلام كيف تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية، – تنفيذ أي إجراءات تدقيق إضافية مطلوبة، و – إصدار تقرير مدقق جديد للبيانات المالية المعدّلة. ويمكن أن يتضمن ذلك أيضاً وضع تاريخ مزدوج للتقرير، مقيداً بالتعديل (أنظر المجلد ١، الفصل ٢.١٣) أو متضمناً إبراز فقرة الموضوع. • وعند عدم تعديل الإدارة للبيانات المالية، يُصدر المدقق رأي مدقق معدل. • إذا تم إصدار تقرير المدقق مسبقاً، قم بإبلاغ الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) عدم إرسال البيانات المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. • وإذا تم إصدار البيانات المالية بالرغم من الإشعار الذي تم إبلاغه، قم باتخاذ الإجراء المناسب (بعد الرجوع إلى المستشار القانوني) للحيلولة دون الإعتماد على تقرير المدقق.
تصبح الحقـائق معروفـة لدى المدقق ***(بعـد إصـدار البيانـات المالية)***	• قم بمناقشة المسألة مع الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة)؛ • قم بتحديد ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة إلى التعديل، وإذا كانت كذلك قم بالاستعلام كيف تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية؛ • في حال أجرت الإدارة تعديلات على البيانات المالية:- – قم بإطالة إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة إلى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد ما لم يتم تعديل تقرير المدقق من أجل إدراج تاريخ إضافي مقيد بالتعديل المعيّن (أنظر المجلد ١، الفصل ٢.١٣)، – تنفيذ أي إجراءات تدقيق إضافية مطلوبة، – مراجعة إجراءات الإدارة لضمان إعلام أي أحد مُستلم للبيانات المالية وتقرير المدقق المُصدرات مسبقاً بشأن هذا الوضع، و – تزويد التقرير الجديد للمدقق بالبيانات المالية المعدّلة؛ • قم بإصدار تقرير مدقق جديد أو معدّل يتضمن "إبراز فقرة الموضوع" (أنظر المجلد ١، الفصل ١٣,٢). وإذا لم تتخذ الإدارة الخطوات لضمان إعلام أي أحد مُستلم للبيانات المالية وتقرير المدقق المُصدرات مسبقاً بشأن هذا الوضع:- – قم بإبلاغ الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) بأن المدقق سيتخذ الإجراء المناسب للسعي في الحيلولة دون الإعتماد على تقرير المدقق؛ • وفي حال لم تقم الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) باتخاذ الخطوات اللازمة، بالرغم من الإشعار الذي تم إبلاغه، قم باتخاذ الإجراء المناسب (مثل الرجوع إلى المستشار القانوني) للحيلولة دون الإعتماد على تقرير المدقق.

نقطة للتأمل

يصبّ إنهاء العمل اللازم لإصدار تقرير مدقق في الوقت المناسب في مصلحة كل من المدقق والعميل. ويقلل ذلك من مدى العمل المتضمن لتحديد وتقييم والإفصاح المحتمل للأحداث اللاحقة في البيانات المالية.

٢.١٣ وضع تاريخ مزدوج

غالباً ما تؤدي الأحداث اللاحقة التي تصبح معروفة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق إلى عمل تدقيق إضافي قد يؤثر في أرصدة الحساب والتقديرات المحاسبية والأحكام والإفصاحات الأخرى في البيانات المالية. وفي مثل تلك الحالات، يتم إصدار تقرير مدقق جديد لا يوضع له تاريخ قبل تاريخ مصادقة البيانات المالية المعدّلة.

ومع ذلك، ولأحداث لاحقة معينة، يمكن إقتصار أعمال التدقيق الإضافية المطلوبة فقط على تعديل البيانات المالية كما هو مذكور في الإيضاح ذو العلاقة في البيانات المالية. وفي هذه الحالات (على إفتراض ترخيص القوانين أو لوائح الأنظمة المحلية)، يتم الإبقاء على التاريخ الأصلي لتقرير المدقق، إلا أنه يضاف تاريخ جديد (وضع تاريخ مزدوج) لإعلام القرّاء بأن إجراءات المدقق اللاحقة للتاريخ الأصلي تم تقييدها بالتعديل اللاحق.

وكمثال لحالة تتضمن وضع تاريخ مزدوج:-

- تم وضع تاريخ إصدار تقرير المدقق الأصلي في ١٥ سبتمبر من العام 20XX؛
- وفي ٢٢ اكتوبر من عام 20XX، أعلنت المنشأة بيع حصة كبيرة من أعمالها التجارية. وتم إعداد إيضاح جديد (س) يبين الحدث من قبل الإدارة ليتم إدراجه في البيانات المالية؛ و
- وتم الإنتهاء من أعمال التدقيق المنفذة على تفاصيل الإيضاح (س) في ٣ نوفمبر من عام 20XX.

فتكون الصيغة المنقحة لوضع تاريخ مزدوج لتقرير المدقق كالتالي:-

"١٥ سبتمبر من عام 20XX، بإستثناء ما جاء في الإيضاح (س) الصادر في ٣ نوفمبر من عام 20XX."

١٤. المنشأة المستمرة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
مسؤولية المدقق فيما يخص إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية، وتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.	٥٧٠

التوضيح ١٤.٠–١

الأستجابة للمخاطر

في حال تم تحديد الأحداث / الظروف:
- سؤال الإدارة عن خطة العمل الخاصة بها
- تقييم خطة العمل الخاصة بالإدارة
- مراجعة موثوقية البيانات المستخدمة ودعم الإفتراضات المستخدمة في تنبوات التدفق النقدي
سؤال الإدارة عن الأحداث / الظروف بعد فترة التقييم للإدارة
النظر في أي وقائع أو معلومات إضافية قد تصبح متوفرة

تقييم المخاطر

النظر في، وسؤال الإدارة عن، وجود أي أحداث أو ظروف قد تلقي بظلال الشك على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة
مراجعة تقييم الإدارة للأحداث / الظروف المحتملة وأي إستجابة / خطط.
البقاء يقظا للظروف أو الأحداث المحتملة طوال التدقيق

الإبلاغ

تحديدا ما إذا:
- كان هناك وجود لعدم يقين هام فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي تم تحديدها
- كان إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة مناسبا
هل تصف البيانات المالية بشكل كامل أي أحداث أو ظروف تتعلق بالمنشأة المستمرة و تفصح عن أي عدم يقين هام
الحصول على إقرارات من الإدارة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٩	إن أهداف المدقق هي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية؛ و (ب) إستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، و (ج) تحديد دلالات تقرير المدقق.

١.١٤ لمحة عامة

يعتبر إفتراض المنشأة المستمرة أساسياً في إعداد البيانات المالية.

ويقدم معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ إرشادات حول مسؤولية المدقق في تدقيق البيانات المالية فيما يخص إفتراض المنشأة المستمرة وتقييم المدقق لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢	بموجب إفتراض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأهداف العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس المنشأة المستمرة (مثلا أن يكون أساس المنشأة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الإختصاص). وعندما يكون من الملائم إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أنّ المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بخصومها ضمن ممارسات العمل العادية. (المرجع: الفقرة أ١)

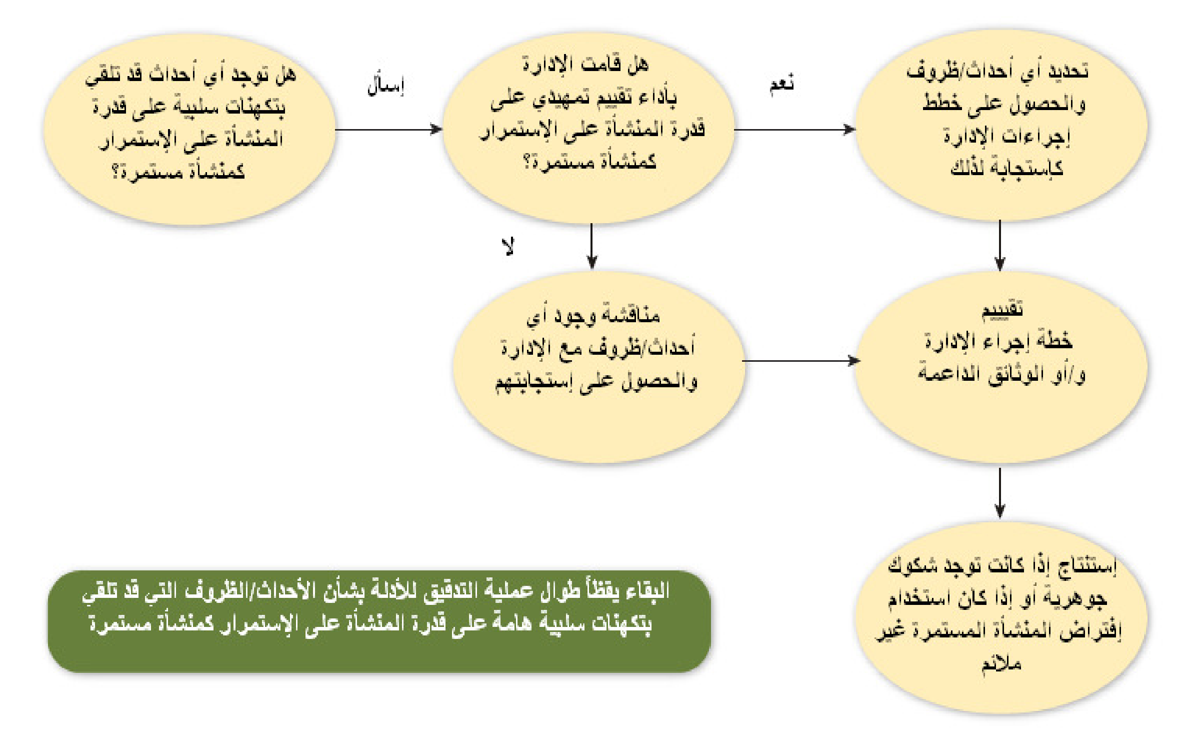
بموجب افتراض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة عادة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور ما لم توجد نية أو ضرورة لتصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية أو طلب حماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة. ووفقاً لذلك يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن تكون المنشأة قادرة على تحقيق أصولها، وتسديد خصومها ضمن ممارسات العمل العادية.

٢.١٤ إجراءات تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٠	عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالقيام بذلك، يحدد المدقق ما إذا قامت الإدارة بالفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الإستمرار منشأة مستمرة، و (المرجع: الفقرة أ٢-أ٥) (أ) إذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثاً أو ظروفاً يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان الأمر كذلك، تخطط الإدارة لمعالجتها؛ أو (ب) إذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس استخدام المقصود لافتراض المنشأة المستمرة ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك حدث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١١	يجب أن يبقى المدقق يقظاً خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرة أ٦)

ويمكن تلخيص المتطلبات كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢.١٤-١



وفيما يلي أمثلة لبعض الأحداث أو الظروف التي قد تلقي، منفردة أم مجتمعة، تكهنات سلبية حول إفتراض المنشأة المستمرة.

التوضيح ١٤.٢-٢

المؤشرات	الوصف
المالية	• صافي الالتزامات المالية أو وضع صافي الالتزامات الحالية. • القروض ثابتة المدة التي تقترب من الإستحقاق دون إحتمالات واقعية للتجديد أو السداد، أو الإعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل. • وجود دلالات على سحب الدعم المادي من قبل الدائنين. • التشغيل السلبي للسيولة النقدية المشار إليها من خلال البيانات المالية التاريخية أو المحتملة. • النسب المالية الرئيسية السلبية. • الخسائر التشغيلية الجوهرية، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفق النقدي. • متأخرات الدفع أو توقف أرباح الأسهم. • عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المحددة. • عدم القدرة على الإمتثال لشروط إتفاقيات القروض. • التغيير من المعاملات الإئتمانية إلى المعتمدة على التسليم النقدي مع الموردين. • عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة أساسية أو غيرها من الإستثمارات الضرورية.
التشغيل	• وجود نوايا للإدارة بتصفية المنشأة أو بإيقاف العمليات. • فقدان الإدارة الرئيسية دون وجود البديل. • فقدان السوق، والزبائن، والموردين الرئيسيين، بالإضافة إلى الإمتياز، والرخصة. • صعوبات العمل. • نقص الموارد المهمة. • ظهور منافس ناجح للغاية.
أخرى	• عدم الإمتثال إلى متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى. • الإجراءات القانونية أو التنظيمية المعلقة ضد المنشأة والتي قد تؤدي، إن تكللت بالنجاح، إلى دعاوى لن تكون المنشأة على الأرجح قادرة على الإيفاء بها. • التغييرات في القوانين والأنظمة أو في سياسة الحكومة المتوقعة أن تؤثر في المنشأة بشكل عكسي. • الكوارث غير المؤمنة أو غير المؤمنة بشكل كاف

ويمكن غالباً التقليل من أهمية الأحداث أو الظروف المذكورة أعلاه من خلال عوامل أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير المنشأة غير القادرة على تسديد دينها بشكل طبيعي من خلال خطط الإدارة للاحتفاظ بتدفق نقدي كاف من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من الأصول، أو إعادة جدولة دفعات القرض أو الحصول على رأس مال إضافي. وبشكل مشابه، فخسارة مورّد رئيسي يمكن تخفيفها من خلال توفر مصدر توريد بديل مناسب.

٣.١٤ تقدير تقييم الإدارة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٢	ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ٧-أ٩؛ أ١١-أ١٢)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٣	عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من إثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى إثني عشرة شهرا على الأقل من ذلك التاريخ. (المرجع: الفقرات أ١٠-أ١٢)ً
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٤	عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة تقييم الإدارة الذي يمكن أن يلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ١٣-أ١٤)

تقدير خطط الإدارة في المنشآت الأصغر حجماً

قد لا تقوم الإدارة في المنشآت الأصغر حجماً بإعداد تقييم مفصل لقدرة المنشأة علـى الإسـتمرار كمنشـأة مستمرة. وقد تعتمد عوضاً عن ذلك على معرفتها المتعمقة بالأعمال التجارية والآفاق المستقبلية المتوقعة.

وتتضمن إجراءات التقدير القياسية للمدقق:-

- مناقشة التمويل متوسط وطويل الأجل مع الإدارة؛
- تعزيز نوايا الإدارة بفهم المنشأة الذي تم الحصول عليه والأدلة التوثيقية؛
- تلبية متطلب الإدارة في تمديد فترة التقييم إلى إثني عشر شهراً على الأقل. ويمكن تحقيق ذلك خلال المناقشة والاستعلام وتفحص الوثائق الداعمة، والنتائج المقيّمة من قبل المدقق حسب قابلية تطبيقها. وعلى سبيل المثال يمكن دعم تنبؤ إيرادات المبيعات المستقبلية من خلال طلبات المبيعات المحتملة أو عقود المبيعات؛ و
- الاستعلام إذا كان لدى الإدارة علم بأحداث/ ظروف حدثت بعد فترة تقييم الإدارة من شأنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

وتشمل العوامل المعيّنة التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية هامة على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة:-

- **قدرة المنشأة على مقاومة الظروف السلبية.**

قد تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الإستجابة بشكل سريع لإسـتثمار الفـرص، ولكـن قـد تفتقـد للإحتياطات اللازمة لاستدامة العمليات.

- **توفر التمويل**

ويمكن أن يشمل ذلك البنوك وغيرها من المقرضين الراغبين بدعم المنشأة. كما يمكن أن يشمل ذلك أيضاً سحب أو تعديل كبير في شروط القروض أو ضمانات القروض من المدير المالك (أو أي أطراف أخرى ذات علاقة مثل أفراد الأسرة).

- **التغييرات الهامة الأخرى**

ويمكن أن يشمل ذلك فقدان محتمل لمورّدين أو زبائن أو موظفين رئيسيين، أو حق التشغيل بموجب رخصة أو إمتياز أو أي إتفاق قانوني.

ويبين التوضيح التالي إجراءات المدقق في هذه الحالات.

التوضيح ١٤.٣-١

النظر في	الوصف
الأدلة التوثيقية المتوفرة	توثيق:- • شروط أي قروض وتمويل تم تقديمه للمنشأة؛ • تفاصيل القروض التابعة لطرف ثالث مثل البنك؛ • تفاصيل التمويل من قبل أطراف خارجية بناءً على الكفالات او الأصول الشخصية التي يتم رهنها كضمانة؛ • تفاصيل التغييرات الأخرى التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية هامة غلى قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
الدعم الإضافي المتوفر	تقييم قدرة المدير المالك أو الأطراف ذات العلاقة الأخرى على:- • تقديم الدعم الإضافي اللازم مثل القروض أو الكفالات؛ • تلبية الالتزامات بموجب إتفاقيات الدعم.
التغييرات الهامة الأخرى	تناول الأثر على عمليات التغيير الهام مثل فقدان زبون، أو مورد أو موظف رئيسيين، أو فقدان إيراد المبيعات نتيجة التقادم التقني، أو وجود منشأة منافِسة جديدة، وغيرها.
طلب مصادقات خطية	طلب مصادقة خطية:- • لشروط وأحكام الدعم المادي الذي يتم تقديمه؛ • لنية أو فهم المدير المالك فيما يخص الدعم الذي يتم تقديمه.

٤.١٤ الإستجابة للمخاطرة – حين يتم تحديد الأحداث

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٦	إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار. وتشمل هذه الإجراءات:- (المرجع: الفقرة أ١٥) (أ) عند عدم قيام الإدارة بعد تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها. (ب) تقييم خطط المنشأة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للمنشأة المستمرة، سواءً كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط مجدية في مختلف الظروف. (ج) عند إعداد المنشأة تكهن تدفقات نقدية واعتبار تحليل التكهنات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (المرجع: الفقرات أ١٧-أ١٨) (١) تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهنات؛ و (٢) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي للإفتراضات التي تتضمن التكهنات. (د) دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم. (ه) طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

وحيث يحدد المدقق أحداث/ ظروف المنشأة المستمرة، فإن الخطوة الثانية تتمثل في أداء إجراءات إضافية (بما في ذلك وضع العوامل المخففة في الاعتبار) لتحديد ما إذا كانت توجد شكوك جوهرية أم لا.

الشكوك الجوهرية

قد يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية حين يكون حجم أثرها المحتمل وأرجحية حدوثها، حسب تقدير المدقق، بأن يصبح الإفصاح الملائم لطبيعة وإنعكاسات الشكوك ضرورياً للعرض العادل للبيانات المالية، أو، في حالة إطار الإمتثال، حتى لا تكون البيانات المالية مضللة.

وعادةً ما تتضمن خطط العمل للإدارة التي تتناول أمور المنشأة المستمرة الإستراتيجيات التالية:-

- تصفية الأصول؛
- إقتراض المال أو إعادة هيكلة الديون؛
- تخفيض أو تأخير النفقات؛
- إعادة هيكلة العمليات، بما في ذلك المنتجات والخدمات؛
- السعي للإندماج أو الامتلاك؛ أو
- زيادة رأس المال.

ويبين التوضيح التالي الخطوات التي يتخذها المدقق لتناول أمور المنشأة المستمرة.

التوضيح ١٤.٤-١

النظر في	الوصف
الحصول على تقييم وخطة الإدارة	إذا لم يتم تزويدها بالفعل، يُطلب من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
تقييم خطة إجراء الإدارة	قم بتقييم الإجراءات المستقبلية للإدارة والتي تتناول تقييم المنشأة المستمرة. ويتم تناول ما يلي:- • هل تحسن نتائج الخطط الوضع؟ • هل تكون الخطط مجدية في مختلف الظروف؟ • ما موثوقية تنبؤات الربح/التدفق النقدي، وما الدعم المتوفر للإفتراضات المستخدمة؟ • تحديد ومناقشة والحصول على أدلة للعوامل الأخرى والتي قد تؤثر في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، مثل:- – ضعف نتائج التشغيل الأخيرة، – الإنتهاكات في شروط سندات الدين وإتفاقيات القروض، – المراجع في تلبية المحاضر للصعوبات التمويلية، – وجود دعاوى/ مطالبات وتقديرات ذات آثار مالية، – وجود وشرعية وإنفاذ الترتيبات لتزويد أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية، – القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية لتقديم أموال إضافية أو ضمانات قروض، – الأحداث اللاحقة الأخرى، و – مؤشرات الاحتيال مثل تجاوزات الإدارة، أو المعاملات الوهمية، أو إخفاء الوقائع الجوهرية. • إستمرارية وجود وشروط وكفاية تسهيلات الإقتراض. • تقارير عن الإجراءات التنظيمية. • كفاية الدعم لأي إنفاقات أصول مخطط لها. وينظر أيضاً في آثار أي حقائق إضافية أو معلومات منذ تاريخ قيام الإدارة بعمل تقييماتها وخططها.
الحصول على المصادقات الخطية	طلب الإقرارات الخطية من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) فيما يتعلق بخططهم للإجراءات والجدوى المستقبلية.

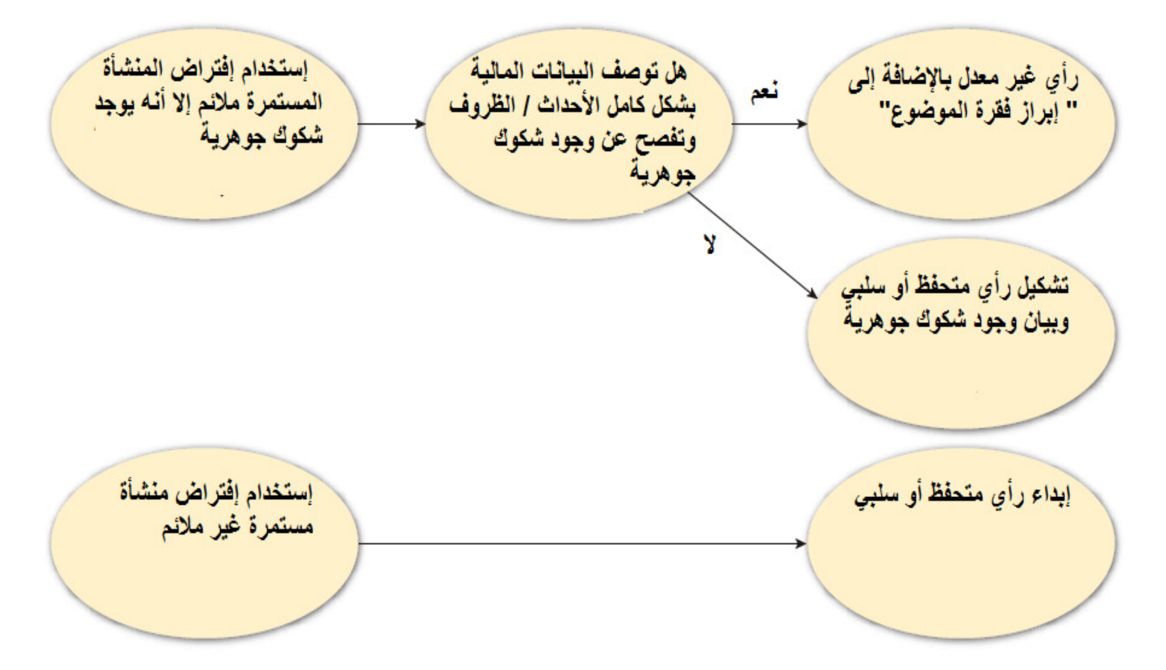
٥.١٤ الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٧	بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ينبغي أن يستنتج المدقق، حسب تقديره، إمكاية وجود شكوك سلبية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكنها، منفردة لأو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية عندما يكون يكون حجم أثرها المحتمل وإحتمالية حدوثها بمكان، حسب تقدير المدقق، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة وإنعكاسات الشكوك أمراً ضرورياً من أجل:- (المرجع: الفقرة أ١٩) (أ) العرض العادل للبيانات المالية، في حالة إطار العرض العادل لإعداد التقارير المالية؛ أو (ب) أن لا تكون البيانات المالية مضللة، في حالة تطبيق إطار الأمتثال.
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٨	إذا استنتج المدقق أن استخدام إفتراض المنشأة المستمرة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية:- (أ) تصف بشكل كاف الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وخطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ و (ب) تفصح أن هناك شكوكا جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة؛ ولذلك، يمكن أن تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في ممارسات العمل العادية. (المرجع: الفقرة أ٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٩	في حال تقديم إفصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويضم فقرة التأكيد المسألة في تقرير المدقق من أجل:- (أ) إبراز وجود شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة؛ و (ب) لفت الانتباه إلى الإيضاح في البيانات المالية الذي يفصح عن المسائل الواردة في الفقرة ١٨. (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦) (المرجع: الفقرات أ٢١-أ٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٠	إذا لم يتم عمل إفصاح كاف في البيانات المالية، فينبغي على المدقق التعبير عن رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسبما هو ملائم، وفقاً لعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. ويذكر المدقق في التقرير أن هناك شكوكاً جوهرية يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ٢٣-أ٢٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢١	إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، بتقدير المدقق، كان استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، فعلى المدقق التعبير عن رأي سلبي. (المرجع: الفقرات أ٢٥-أ٢٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٢	إذا كانت الإدارة غير راغبة في عمل أو توسيع تقييمها عند طلب المدقق لذلك، فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ٢٧)
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٣	ما لم يكن المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المدقق أن يبلغ عن المكلفين بالحوكمة عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل الاتصال مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:- (أ) ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكاً جوهرية؛ (ب) ما إذا كان استخدام افتراض المنشأة المستمرة ملائماً في إعداد البيانات المالية وعرضها؛ (ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٤	إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ البيانات المالية، فعلى المدقق الاستعلام عن أسباب التأخير. وإذا إعتقد المدقق أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة المستمرة، فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية، كما هي واردة في الفقرة ١٦، إلى جانب دراسة تأثير إستنتاج المدقق المتعلق بوجود شك جوهري، كما هو وارد في الفقرة ١٧.

وتعدّ الخطوة الأخيرة هي تحديد أثر الأحداث/ الظروف المحددة على تقرير التدقيق وإبلاغ القرار إلى الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة حيث يمكن تطبيق ذلك. ويلخص التوضيح التالي المتطلبات.

التوضيح ١٤.٥-١



١٥. ملخص متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
ملخص متطلبات التدقيق لمعايير التدقيق الدولية التي لم يتم تناولها في مكان آخر في هذا الدليل.	٢٥٠، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠

١٥.١ لمحة عامة

يحتوي هذا الفصل على ملخص متطلبات التدقيق المحتوى في معايير التدقيق الدولية والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في أي مكان آخر في هذا الدليل، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٥.١-١

معيار التدقيق الدولي	العنوان	مرجع الفصل
٢٥٠	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٢
٤٠٢	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٣
٥٠١	أدلة التدقيق- إعتبارات محددة لبنود مختارة	المجلد ١- الفصل ١٥. ٤
٥١٠	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٥
٦٠٠	الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	المجلد ١- الفصل ١٥. ٦
٦١٠	استخدام عمل المدققين الداخليين	المجلد ١- الفصل ١٥. ٧
٦٢٠	إستخدام عمل مدقق خبير	المجلد ١- الفصل ١٥. ٨
٧٢٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	المجلد ١- الفصل ١٥. ٩

٢.١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ – مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

التوضيح ١٥ .٢–١

تقييم المخاطر

فهم:
- الإطار القانوني/ التنظيمي وصناعته/ قطاعه
- كيفية امتثال المنشأة للإطار.

الاستعلام حول الامتثال للقوانين والأنظمة

تفتيش المراسلات مع الجهات التنظيمية وجهات التراخيص

الأستجابة للمخاطر

تحديد حالات عدم الامتثال من خلال إجراءات التدقيق مثل قراءة الوثائق والاستعلام من الإدارة والاختبارات الجوهرية

تحديد طبيعة أي عدم امتثال والمناقشة مع الإدارة وتقييم الأثر على البيانات المالية

الإبلاغ

هل تم الأفصاح بشكل مناسب في البيانات المالية عن حالات عدم الامتثال الهامة؟

إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

الحصول على إقرارات من الإدارة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٠	إن أهداف المدقق هي كما يلي:– (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية؛ (ب) أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية؛ و (ج) الإستجابة بشكل مناسب لعدم الإمتثال أو عدم الإمتثال المشكوك فيه للقوانين والأنظمة الذي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١١	لأهداف هذا المعيار للمصطلح التالي المعنى المبين أدناه:– عدم الامتثال – قيام المنشأة بأعمال حذف أو تكليف، إما بشكل مقصود أو غير مقصود مما يتعارض مع القوانين والأنظمة السائدة، وتشمل هذه الأعمال معاملات تدخل بها المنشأة أو بإسمها أو نيابة عنها من قبل المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين، ولا يشتمل عدم الامتثال سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بأنشطة عمل المنشأة) من قبل المكلفين بالحوكمة أو إدارة أو موظفي المنشأة.

يمكن أن يؤدي عدم امتثال المنشأة للقوانين والأنظمة إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

وتقع على عاتق الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولية منع وكشف عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة. وتتضمن إجراءات الإدارة المعنية بتناول تلك المخاطر:–

- الاحتفاظ بسجل للقوانين الهامة، وسجل آخر لأي شكاوى مستلمة؛
- متابعة المتطلبات القانونية وتصميم الإجراءات/ أنظمة الرقابة الداخلية لضمان الإمتثال لتلك المتطلبات؛
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية؛ و
- تطوير ونشر وتنفيذ وإتباع مدونة قواعد السلوك.

وحين يكشف المدقق حالات عدم امتثال، تكون هناك حاجة لأن يتم أخذ الأثر على البيانات المالية وغيرها من جوانب التدقيق (مثل نزاهة الإدارة/ الموظفين) في الإعتبار.

تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٢	كجزءٍ من فهم المنشأة وبيئتها حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥، على المدقق فهم ما يلي بشكل عام:– (أ) الإطار القانوني والتنظيمي الذي ينطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل به المنشأة؛ (ب) كيفية إمتثال المنشأة لهذا الإطار (المرجع: الفقرة أ٧)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٤	على المدقق القيام بإجراءات التدقيق التالية للمساعدة في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية (المرجع: الفقرتان أ٩– أ١٠):– (أ) الإستعلام من الإدارة، وحيث يكون مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما إذا كانت المنشأة ممتثلة لهذه القوانين والأنظمة؛ (ب) فحص المراسلات، إن وجدت، مع السلطات الترخيصية أو التنظيمية.

وتشمل إجراءات تقييم المخاطرة الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي وكيف تمتثل المنشأة لهذا الإطار. ويمكن أن يتضمن الفهم العام هذا المسائل المبينة أدناه.

التوضيح ١٥.٢–١

النظر في	الوصف
تحديد القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية	ما هي القوانين والأنظمة التي تتناول:– • شكل ومضمون البيانات المالية؟ • مسائل إعداد التقارير المالية بالصناعة المحددة؟ • محاسبة المعاملات بموجب عقود الحكومة؟ • النفقات المستحقة أو المعترف بها لضريبة الدخل أو تكاليف المعاش؟

النظر في	الوصف
الإستعلام من الإدارة	• ما هي القوانين والأنظمة الأخرى الموجودة التي قد يُتوقع أن تملك تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (على سبيل المثال رخص التشغيل، ومواثيق البنوك، والأنظمة البيئية، وغيرها)؟ • ما السياسات والإجراءات التي يتم إستخدامها من أجل:- – ضمان الإمتثال للقوانين والأنظمة؟ – تحديد، وتقييم، ومحاسبة المطالبات القضائية؟ • ما الإنتهاكات (إن وجدت) التي تم إرتكابها ضد الأنظمة والقوانين الأخرى وأدّت إلى غرامات، أو إدعاءات، أو عواقب أخرى. • ما هي الإدعاءات أو الإجراءات الأخرى الموجودة لعدم الإمتثال المزعوم للقوانين والأنظمة؟
تفحص المراسلات	مراجعة المراسلات، والتقارير، والتفاعلات الأخرى مع السلطات الترخيصية والتنظيمية ذات العلاقة.

الإستجابة للمخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٣	على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية (المرجع: الفقرة أ٨)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٥	على المدقق أثناء عملية التدقيق أن يبقى متيقظاً إلى إحتمال أن تطبيق إجراءات تدقيق أخرى قد تجلب لإنتباه المدقق حالات عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة أ١١)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٦	على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات خطية بأنه تم الإفصاح للمدقق عن كافة الحالات المعروفة بعدم الإمتثال أو الشك بعدم الإمتثال للأنظمة والقوانين التي يجب أن تؤخذ آثارها في الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٧	عند عدم وجود حالات عدم إمتثال محددة أو الشك في عدم الإمتثال لا يطلب من المدقق القيام بإجراءات تدقيق فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة عدا عن تلك المبينة في الفقرات ١٢-١٦.

وتتناول خطة التدقيق مسائل مثل تلك المبينة في التوضيح التالي.

التوضيح ١٥.٢-٣

النظر في	الوصف
هل توجد حالات عدم إمتثال؟	ويمكن أن تتضمن إجراءات التدقيق:- • قراءة محاضر الإجتماع والوثائق ذات العلاقة والمراسلات وغيرها؛ • الإستعلام من الإدارة والمستشار القانوني فيما يتعلق بالإدعاءات والمطالبات والتقييمات؛ • أداء الاختبارات الجوهرية لتفاصيل فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات.

النظر في	الوصف
الحصول على الإقرارات الخطية	يطلب من الإدارة المصادقة بأن جميع الحالات المعروفة لعدم الإمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة قد تم الإفصاح عنها.

الحالات المحددة لعدم الإمتثال أو الشك في عدم الإمتثال

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٨	إذا أصبح المدقق على علم بمعلومات تتعلق بحالة عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة فإن على المدقق الحصول على ما يلي:- (المرجع: الفقرة أ١٣) (أ) فهم لطبيعة الإجراء والظروف التي حدث بها؛ و (ب) معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٩	إذا شك المدقق أنه قد يكون هناك عدم إمتثال فإن عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً مع المكلفين بالحوكمة، وإذا لم تقدم الإدارة، أو كما هو مناسب المكلفون بالحوكمة، معلومات كافية تدعم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة، وفي رأي المدقق إن أثر عدم الإمتثال المشكوك فيه قد يكون جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق أن يأخذ في الإعتبار الحاجة إلى الحصول المشورة القانونية. (المرجع: الفقرتان أ١٥-أ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٠	إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية بالنسبة لعدم الإمتثال فإن على المدقق تقييم أثر عدم وجود أدلة تدقيق كافية ومناسبة على رأي المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢١	على المدقق تقييم إنعكاسات عدم إمتثال فيما يتعلق بالنواحي الأخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المدقق للمخاطرة وموثوقية الإقرارات الخطية، واتخاذ الإجراء المناسب. (المرجع: الفقرتان أ١٧-أ١٨)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٢	ما لم يكن المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة، ولذلك فهم على علم بالأمور المتعلقة بعدم الإمتثال أو المشكوك فيه التي قام المدقق بإبلاغها مسبقاً فإن على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة الأمور المتعلقة بعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي تصل إلى علم المدقق أثناء إجراء التدقيق، عدا عندما لا تكون الأمور غير ذات تبعات هامة.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٣	إذا كان في حكم المدقق أن عدم الإمتثال المشار إليه في الفقرة ٢٢ يُعتقد بأنه متعمد وجوهري فإن على المدقق إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة حينما يكون ذلك ممكنا من الناحية العملية.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٣	إذا شك المدقق أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة مشاركون في عدم الإمتثال فإن على المدقق إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة الأعلى في المنشأة، إذا كانت موجودة، مثل لجنة تدقيق أو مجلس إشرافي، وحيث لا توجد سلطة أعلى أو إذا كان المدقق يعتقد بأنه لن يتم اتخاذ إجراء بشأن الإتصال، أو كان غير متأكد بالنسبة للشخص الذي سيقدم له التقرير فإن على المدقق النظر في الحصول على المشورة القانونية.

عندما يتم الإشتباه في حالات عدم إمتثال محتمل للقوانين والأنظمة، يستجيب المدقق كما هو مبين في التوضيح التالي.

التوضيح ١٥.٢-٤

الخطوات	إستجابة المدقق
١.	الحصول على فهم لطبيعة الإجراء والظروف. حيث ينبغي أن يكون ذلك كافياً لتقييم التأثير المحتمل على البيانات المالية.
٢.	توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة. في حال اعتقاد أن عدم الامتثال كان متعمداً وجوهرياً، ينبغي على المدقق إبلاغ النتائج دون تأخير. وإذا لم يكن بالإمكان تأكيد معلومات كافية بشأن عدم امتثال مشتبه به والتأثيرات المحتملة على البيانات المالية، ينبغي على المدقق الأخذ في الإعتبار تأثير نقص أدلة التدقيق الكافية والمناسبة على تقرير المدقق.
٣.	لأخذ انعكاسات عدم الامتثال فيما يتعلق بالجوانب الأخرى من التدقيق في الإعتبار. وبوجه خاص، أخذ موثوقية إقرارات الإدارة في الإعتبار.
٤.	إبلاغ المسألة إلى مستوى السلطة الأعلى التالي في المنشأة إذا تبين إشتراك الإدارة العليا أو أولئك المكلفين بالحوكمة في عدم الإمتثال. وحيث لا توجد سلطة أعلى فإن على المدقق النظر في الحصول على المشورة القانونية.
٥.	إبداء رأي متحفظ أو سلبي إذا كان عدم الامتثال يملك تأثيراً جوهرياً على البيانات المالية، ولم يتم إنعكاسه بالشكل السليم في البيانات المالية. (أنظر المجلد ٢، الفصل ٢٣.)

الوثائق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٩	على المدقق أن يضمن وثائق تدقيق عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة ونتائج المناقشة مع الإدارة، وحيث ينطبق ذلك مع المكلفين بالحوكمة والأطراف الأخرى خارج المنشأة (المرجع: الفقرة أ٢١).

وتتضمن الوثائق القياسية:-

- نسخ من السجلات أو الوثائق ذات العلاقة؛ و
- محاضر المناقشات المنعقدة مع الإدارة، أو أولئك المكلفين بالحوكمة، أو الأطراف الأخرى من خارج المنشأة.

٣.١٥ معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ – إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٧	تعدّ أهداف مدقق المنشأة، عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدماتية، كما يلي:- (أ) الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلقة بعملية التدقيق، وتكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و (ب) تصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.

التوضيح ١٥.٣-١

تقييم المخاطر

ما الخدمات (ذات العلاقة بالتدقيق) التي توفرها المؤسسات الخدماتية؟

ما هي أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، ذات العلاقة بالخدمات المزودة؟

إلى أي مدى تم الاعتماد على أنظمة الرقابة المطبقة في المؤسسة الخدماتية؟

هل يتوفر تقرير من النوع 1 او 2؟

الأستجابة للمخاطر

هل يمكن على ادلة تدقيق كافية من داخل منشأة المستخدم؟

إذا كان الجواب لا :

- رتب لإجراءات يتم أداؤها في المؤسسة الخدماتية
- حدد ما إذا كان يمكن الاعتماد على تقرير من النوع 1 أو 2، إن وجد.

الاستعلام حول احداث مثل الاحتيال أو عدم الامتثال للقوانين والأنظمة.

الإبلاغ

عدم الإشارة لعمل مدقق الخدمة مالم يتم تعديل تقرير المدقق

في حال عدم الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب تعديل تقرير المدقق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٨	لأهداف معايير التدقيق الدولية، لدى التعبيرات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:- (أ) أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة – أنظمة الرقابة التي تفترض مؤسسة الخدمة، عند تصميم خدمتها، أن المنشآت ستنفذها، والتي إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أهداف الرقابة، يتم تحديدها في وصف نظامها. (ب) التقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة (مشار إليه في هذا المعيار بالتقرير نوع ١) – وهو تقرير يشمل:- (١) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمة لنظام خدمة المؤسسة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تصميمها وتنفيذها في وقت محدد؛ (٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام الخدمة للمؤسسة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة. (ج) تقرير حول وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة (مشار له في هذا المعيار بالتقرير نوع ٢) – ويشمل هذا التقرير: (١) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمة لنظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، وتصميمها وتنفيذها في تاريخ محدد أو طيلة فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعلية عملها طيلة فترة محددة؛ (٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل ما يلي:- أ. رأي مدقق الخدمة حول نظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة؛ و ب. وصف لإختبارات مدقق الخدمة لأنظمة الرقابة ونتائج ذلك.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٨	(د) مدقق الخدمة – المدقق الذي بناءً على طلب من مؤسسة الخدمة يقدّم تقرير تأكيد حول أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة. (ه) مؤسسة الخدمة – مؤسسة طرف آخر (أو قطاع من مؤسسة طرف آخر) تقدم الخدمات للمنشآت التي هي جزء من نظم المعلومات لهذه المنشآت الخاصة بإعداد التقارير المالية. (و) نظام مؤسسة الخدمة – السياسات والإجراءات المصممة والمنفذة والمتحفظ بها من قبل مؤسسة خدمة لتزويد المنشآت بالخدمات التي يغطيها تقرير مدقق الخدمة. (ز) مؤسسة الخدمة من الباطن – مؤسسة خدمة تستخدمها مؤسسة خدمة أخرى لأداء بعض الخدمات المقدمة للمنشآت التي هي جزء من نظام معلومات المنشآت المستخدمة الخاصة بإعداد التقارير المالية. (ح) مدقق المنشأة – المدقق الذي يدقق البيانات المالية لمنشآت مستخدمة للخدمات ويقدم التقارير حولها. (ط) المنشأة المستخدمة – المنشأة التي تستخدم خدمة مؤسسة، والتي يتم تدقيق بياناتها المالية.

وغالباً ما تستعين العديد من المنشآت (بما فيها المنشآت الصغيرة جداً) بمصادر خارجية لأنشطة تجهيز مالي معينة مثل:-

- الرواتب؛
- مبيعات الإنترنت؛
- إدارة الأصول (جرد المخزون، والإستثمارات وغيرها)؛ و
- خدمات مسك الدفاتر، وتشتمل هذه تجهيز المعاملات، والحفاظ على السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية.

ويشار إلى مؤسسات الطرف الثالث (التي تزود الخدمات ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية) على أنها "مؤسسات خدماتية".

وحين يتم الإستفادة من المؤسسات الخدماتية، يحتاج المدقق لأن يأخذ في الإعتبار تأثير مثل هذه الترتيبات على أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة. ويتضمن ذلك:-

- الحصول على معلومات كافية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- تصميم الإستجابة المناسبة.

في المنشآت الصغيرة، قد تكون الخدمات المستعانة من مصاد خارجية مهمة إلى حد بعيد للعملية المستمرة في المنشأة، ولكن قد لا تكون ذات علاقة بالتدقيق. ويحدث ذلك حين توجد أنظمة رقابة داخلية كافية ضمن المنشأة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية، أو حين يمكن أداء إجراءات التدقيق الجوهرية لتناول المخاطر المحددة.

نقطة للتأمل

لا يعفي إستخدام مؤسسة خدمة لإعداد التقارير المالية الإدارة (وأولئك المكلفون بالحوكمة) من المسؤوليات المناطة بهم للبيانات المالية.

ويوجد نوعين من التقارير التي يمكن أن تقدمها مؤسسات الخدمة لمستخدميها:-

- **تقارير النوع ١ – وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة**

وتزود تلك التقارير أدلة حول تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة، ولكن ليس فعاليتهم التشغيلية. قد تكون هذه التقارير إعلامية، إلا أنها ذات إستخدام محدود للمدقق في فهم ما إذا كانت أنظمة الرقابة الرئيسية في مؤسسة الخدمة قد تم تشغيلها بالشكل الفعال خلال الفترة التي يتم فيها التدقيق.

- **تقارير النوع ٢ – وصف وتصميم وتشغيل فعالية أنظمة الرقابة**

ويمكن إستخدام هذه التقارير من قبل المدقق للنظر فيما إذا كانت:–

– أنظمة الرقابة التي تم إختبارها من قبل مدقق مؤسسة الخدمة ذات علاقة بمعاملات المنشأة، وأرصدة الحساب، والإفصاحات، والتوكيدات المتعلقة، و

– إختبارات مدقق مؤسسة الخدمة لأنظمة الرقابة والنتائج الكافية (أي طول الفترة المغطاة من خلال إختبارات مدقق مؤسسة الخدمة، والوقت المنقضي منذ أداء تلك الإختبارات).

تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٩	عند الحصول على فهم للمنشأة المستخدمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ على مدقق الخدمة الحصول على فهم لكيفية إستخدام منشأة مستخدمة خدمات مؤسسة خدمة في عمليات المنشأة المستخدمة بما في ذلك:– (المرجع: الفقرتان أ١–أ٢). (أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة، بما في ذلك الأثر على الرقابة الداخلية للمنشأة؛ (المرجع: الفقرات أ٣–أ٥) (ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المعالجة أو الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية التي تؤثر عليها مؤسسة الخدمة؛ (المرجع: الفقرة أ٦) (ج) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة؛ و (المرجع: الفقرة أ٧) (د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة، بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة للأنشطة التي تقدمها مؤسسة الخدمة. (المرجع: الفقرات أ٨–أ١١)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٠	عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذو علاقة بالتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥، ينبغي على المدقق تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة المناسبة في المنشأة المستخدمة الخاصة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، بما في ذلك تلك التي تطبق على المعاملات المعالجة من قبل مؤسسة الخدمة. (المرجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١١	على مدقق الخدمة أن يحدد ما إذا كان فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وآثارها على أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة الخاصة بالتدقيق تم الحصول عليها لتوفير أساس لتحدي وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٢	إذا لم يكن مدقق الخدمة قادراً على الحصول على فهم كاف من المنشأة المستخدمة فإن على مدقق المنشأة الحصول على ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:– (أ) الحصول على التقرير نوع ١ أو نوع ٢، إذا كانا متوفرين؛ (ب) الإتصال مع مؤسسة الخدمة، من خلال المنشأة المستخدمة، للحصول على معلومات محددة؛ (ج) زيادة مؤسسة الخدمة وأداء إجراءات توفر المعلومات الضرورية حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة؛ أو (د) إستخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

وعند إستخدام مؤسسات الخدمة، يأخذ المدقق في إعتباره المسائل المبينة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٥.٣-٢

النظر في	الوصف
ما هي الخدمات (ذات العلاقة بالتدقيق) التي يتم تقديمها؟	• قم بتحديد:- – طبيعة الخدمات المقدّمة، – الأهمية النسبية للمعاملات المعالجة، و – الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية المتأثرة. • مراجعة شروط عقد أو إتفاق مستوى-الخدمة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة. • تحديد درجة التفاعل (الأنشطة) بين مؤسسة الخدمة والمنشأة. • مراجعة التقارير من قبل مؤسسات الخدمة، أو مدققي الخدمة (بما في ذلك خطابات الإدارة)، أو المدققين الداخليين، أو السلطات التنظيمية على أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.
ما هي أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة ذات العلاقة؟	• هل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة ذات علاقة بالتدقيق؟ إذا لم تكن كذلك، يكون المنهج الجوهري كافياً. وإذا كان الحال كذلك، على المدقق الشعور بالراحة لأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تم تصميمها وتنفيذها بالشكل المناسب. • هل توجد أنظمة رقابة موضوعة من قبل المستخدم (يمكن إختبارها) تقلل مخاطر المعالجة الجوهرية، دون النظر إلى أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؟ على سبيل المثال، يمكن أن تشمل أنظمة رقابة المستخدم على جدول الرواتب: – مقارنة البيانات المقدمة إلى مؤسسة الخدمة مع التقارير من مؤسسة الخدمة بعد معالجة البيانات، – إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب من أجل دقة العملية، و – مراجعة المبلغ الإجمالي لجدول الرواتب من أجل المعقولية.
مدى الإعتماد الموضوع على أنظمة الرقابة المناسبة في مؤسسة الخدمة؟	• الحصول على أي تقارير متوفرة من نوع ١ أو نوع ٢. وغالباً ما تتضمن العقود مع مؤسسات الخدمة أحكام هذه التقارير؛ • الإتصال مع مؤسسة الخدمة للحصول على معلومات محددة؛ • زيارة مؤسسة الخدمة وتنفيذ الإجراءات اللازمة؛ أو • استخدام مدقق آخر لتنفيذ الإجراءات اللازمة.

نقطة للتأمل

تفحص صيغة تقارير مؤسسة الخدمة من أجل القيود المحتملة عند استخدامها. ويمكن أن تطبق تلك القيود على الإدارة، ومؤسسة الخدمة، وزبائنها، ومدققي المنشأة.

الإستجابة للمخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٣	عند تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يوفرها نوع ١ أو نوع ٢ يجب أن يكون المدقق مقتنعاً بما يلي:- (أ) الكفاءة المهنية والإستقلالية عن مؤسسة الخدمة؛ و (ب) ملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير نوع ١ أو نوع ٢. (المرجع: الفقرة أ٢١)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٤	إذا كان مدقق المستخدم يخطط لإستخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ كأدلة تدقيق لدعم فهم المدقق بشأن تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، فإن على مدقق المنشأة ما يلي:- (أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هما في تاريخ مناسب أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق لمنشأة؛ (ب) تقييم كفاية وملائمة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة المتعلقة بالتدقيق؛ و (ج) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها مؤسسة الخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم لما إذا كانت المنشأة المستخدمة صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه. (المرجع: الفقرتان أ٢٢-أ٢٣)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٥	عند الإستجابة للأخطاء المقيمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ على مدقق المنشأة ما يلي:- (أ) تحديد ما إذا كانت أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بتوكيدات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من السجلات المحتفظ بها لدى المنشأة المستخدمة؛ وإذا لم يكن الأمر كذلك، (ب) أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو إستخدام مدقق آخر لأداء هذه الإجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٨)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٦	عندما يشمل تقييم مدقق المنشأة للمخاطرة توقعاً بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية فإن على مدقق المنشأة الحصول على أدلة تدقيق بشأن فعالية عمل أنظمة الرقابة هذه من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:- (أ) الحصول على تقرير نوع ٢، إذا كان متوفراً؛ (ب) إجراء إختبارات مناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو (ج) إستخدام مدقق آخر لإجراء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرتان أ٢٩-أ٣٠)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٧	إذا خطط المدقق المستخدم، حسب الفقرة ١٢ (أ) لأستخدام التقرير نوع ٢ كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفعالية فإن على مدقق المنشأة تحديد ما إذا كان تقرير مدقق المنشأة يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية أنظمة الرقابة، وذلك لدعم تقييم مدقق المنشأة لتقييم المخاطرة من خلال ما يلي:- (أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هي في تاريخ أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق المنشأة؛ (ب)تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها للمؤسسة المستخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم ما إذا كانت المنشأة المستخدمة قد صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه، وإذا كان الأمر كذلك إختبار فاعلية عملها؛ و (ج) تقييم ملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها إختبارات أنظمة الرقابة والزمن الذي إنقضى منذ أداء إختبارات أنظمة الرقابة؛ تقييم ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي أجراها مدقق الخدمة ونتائج ذلك، كما هي مبينة في تقرير مدقق الخدمة مناسبة للتوكيدات في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، وتوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم تقييم المدقق المستخدم للمخاطر (المرجع: الفقرات أ٣١-أ٣٩).

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٩	على مدقق المنشأة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستخدمة ما إذا أبلغت مؤسسة الخدمة المنشأة المستخدمة عن أي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو أخطاء غير مصححة تؤثر على البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، أو أنها خلافاً لذلك على علم بها، وعلى مدقق المنشأة تقييم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية لمدقق المنشأة، بما في ذلك الأثر على إستنتاجات مدقق المنشأة وتقرير مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرة أ٤١)

وفي الإستجابة للمخاطر المقيّمة، يأخذ المدقق في الإعتبار المسائل التالية.

التوضيح ١٥.٣-٣

النظر في	الوصف
هل يمكن الحصول على الأدلة اللازمة من ضمن المنشأة؟	إذا كان من الممكن ذلك، قم بالحصول على أدلة التدقيق الكافية المناسبة المتعلقة بتوكيدات البيانات المالية المتضمنة ذات العلاقة. إذا لم يكن ممكناً، قم بتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على الأدلة، مثل إستخدام مدقق آخر لتنفيذ إجراءات في مؤسسة الخدمة بالنيابة عن مدقق المستخدم.
تحديد مدى الإعتماد الذي يمكن وضعه على تقرير نوع ١ أو نوع ٢	• الأخذ في الإعتبار الكفاءة المهنية للمدقق والإستقلالية وملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير؛ • تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة قد وضع في تاريخ أو لفترة تكون مناسبة لأغراض مدقق المستخدم؛ • تقييم كفاية وملائمة الأدلة المزودة من خلال التقرير من أجل فهم أنظمة الرقابة الداخلية لمنشأة المستخدم ذات العلاقة بالتدقيق؛ و • تحديد ما إذا كانت أنظمة رقابة منشأة المستخدم المكملة والمحددة من خلال مؤسسة الخدمة ذات علاقة بمنشأة المستخدم و، إذا كان الأمر كذلك، الحصول على فهم ما اذا قامت منشأة المستخدم بتصميم وتطبيق أنظمة الرقابة تلك. لاحظ أن النوع ١ لا يقدّم أدلة بأن أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة تعمل بشكل فعال خلال فترة زمنية معينة. وإذا لم يتوفر تقرير نوع ٢، قد يكون من الضروري للمدقق أداء إختبارات أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، أو استخدام مدقق آخر لأداء تلك الإختبارات.
إجراء اختبار سجلات وأنظمة رقابة المستخدم	حيث يمكن ذلك، قم بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بتوكيدات البيانات المالية ذات العلاقة من السجلات التي تحتفظ بها منشأة المستخدم.
الحصول على ادلة تدقيق من مؤسسة الخدمة	إذا لم تكن السجلات كافية قم بالحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة من خلال:- • الحصول على تقرير نوع ٢، إذا كان متوفراً؛ • إجراء الإختبارات المناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو • إستخدام مدقق أخر لإجراء إختبارات أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة بالنيابة عن مدقق المستخدم.
إجراء استفسار حول الأحداث الهامة (*مثل الإحتيال*)	الإستعلام من الإدارة ما إذا كانت على علم (أو تلقت بلاغاً من مؤسسة الخدمة) بأي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو أخطاء غير مصححة يمكن أن تؤثر على البيانات المالية.

الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢٠	على مدقق المنشأة تعديل الرأي في تقرير المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إذا كان مدقق المنشأة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٤٢)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢١	على مدقق المنشأة عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تتطلب إجراء ذلك، وإذا كانت هذه الإشارة تطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق. (المرجع: الفقرة أ٤٣)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢٢	إذا كانت الإشارة إلى عمل مدقق خدمة مناسب لفهم تعديل على رأي مدقق المنشأة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لهذا الرأي. (المرجع: الفقرة أ٤٤)

عند استخدام إما تقرير نوع ١ أو تقرير نوع ٢ من مؤسسة الخدمة، لا يقدم تقرير المدقق المتعلق بالمنشأة أي إشارة إلى تقرير مؤسسة الخدمة ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب القانون.

ومع ذلك، حين يعرض مدقق المستخدم تقرير مدقق معدّل نتيجة تعديل الرأي في تقرير مدقق الخدمة، لا يُمنع مدقق المستخدم من الإشارة إلى تقرير مدقق الخدمة إذا كان ذلك يساعد في فهم سبب تعديل رأي مدقق المستخدم. وفي هذه الحالات، يُطلب من مدقق المستخدم أن يوضح ضمن تقارير التدقيق الخاصة به أن الإشارة إلى مدقق الخدمة لا تقلل من مسؤولية مدقق المستخدم الخاصة بالنسبة لهذا الرأي.

٤.١٥ معيار التدقيق الدولي ٥٠١ – *أدلة التدقيق– إعتبارات محددة لبنود مختارة*

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٣	يُعد هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بما يلي:– (أ) وجود وحالة المخزون؛ (ب) إكتمال المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة؛ و (ج) عرض وإفصاح لمعلومات القطاعات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

حضور الجرد الفعلي للمخزون

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٤	إذ كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون من خلال ما يلي:- (أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي:- (المرجع: الفقرات أ١-أ٣) (١) تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي؛ (المرجع: الفقرة أ٤) (٢) ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (المرجع: الفقرة أ٥) (٣) فحص المخزون؛ و (المرجع: الفقرة أ٦) (٤) أداء جرد إختباري (المرجع: الفقرتان أ٧-أ٨) (ب) أداء إجراءات تدقيق سجلات المخزون النهائية للمنشأة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٥	إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، أداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية مسجلة بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرات أ٩-أ١١)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٦	إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف مفاجئة، فعلى المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات جرد فعلي في تاريخ بدل، وأداء إجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٧	إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فينبغي على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرات أ١٢-أ١٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٨	إذا كان المخزون الذي في حوزة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك بأداء إجراء واحد أو أكثر مما يلي:- (أ) طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به بالنيابة عن المنشأة. (المرجع: الفقرة أ١٥) (ب) أداء فحص أو إجراءات تدقيق أخرى في ظل الظروف. (المرجع: الفقرة ١٦)

وحين يكون المخزون هاماً للبيانات المالية، يتناول المدقق وجود المخزون وحالته كما هو مبين أدناه.

التوضيح ١٥.٤-١

الإجراء	الوصف
حضور الجرد الفعلي	• تقييم تعليمات الإدارة فيما يتعلق بتسجيل/ رقابة نتائج الجرد؛ • ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ • فحص الجرد وإجراء جرد إختباري؛ • توافق التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد ونهاية الفترة؛ و • أداء إجراءات بديلة إذا كان الجرد الفعلي غير عملي.
مصادقة/ فحص المخزون في حوزة الآخرين	• طلب مصادقات لكميات/ حالة المخزون المحتفظ به؛ • أداء فحص أو أي إجراءات تدقيق مناسبة.

الإستعلام فيما يتعلق بالمقاضاة والمطالبات

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية ١
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٩	على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والتي تتسبب في نشوء مخاطرة الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك:– (المرجع: الفقرات أ١٧–أ١٩) (أ) الإستعلام من الإدارة، وحيث ينطبق ذلك من الآخرين ضمن المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛ (ب) مراجعة محاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛ و (ج) مراجعة حسابات التكلفة القانونية. (المرجع: الفقرة أ٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٠	إذا قام المدقق بتقييم مخاطرة خطأ جوهري فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها على أنه قد توجد هناك مقاضاة أو مطالبات هامة فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية الأخرى، محاولة الإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، ويقوم المدقق بذلك من خلال كتاب استفسار تعده الإدارة ويرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الإتصال مباشرة مع المدقق، وإذا كان القانون أو الأنظمة أو الهيئة القانونية المهنية ذات العلاقة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الإتصال مباشرة مع المدقق فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة. (المرجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١١	إذا:– (أ) رفضت الإدارة إعطاء المدقق الإذن بالإتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يستجيب بالشكل المناسب لكتاب الإستعلام أو منع من الإستجابة؛ و (ب) لم يستطع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأداء وإجراءات تدقيق بديلة، فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٢	على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات كتابية بأن كافة حالات المقاضاة أو المطالبات الفعلية أو الممكنة التي يجب إعتبارها عند إعداد البيانات المالية تم الإفصاح عنها للمدقق ومعاملتها محاسبياً، والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ولتحديد المقاضاة والمطالبات التي قد تؤدي إلى مخاطرة البيانات الخاطئة الجوهرية، يؤدي المدقق الإجراءات المبينة في الجدول أدناه.

التوضيح ١٥.٤-٢

الإجراء	الوصف
القيام بالإستعلامات ومراجعة الوثائق ذات العلاقة	• الإستعلام من الإدارة وآخرين؛ • مراجعة محاضر إجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • مراجعة المراسلات بين المنشأة وهيئتها القانونية؛ و • مراجعة حسابات الإنفاق القانونية.
الإتصال مع المستشار القانوني الخارجي	حيث يتم تحديد أو الإشتباه في مقاضاة أو مطالبات، يطلب المدقق رسالة إستفسار تعدّها الإدارة وترسل من قبل المدقق، يطلب فيها من المستشار القانوني الخارجي إبلاغ تفاصيل المطالبات وغيرها مباشرة إلى المدقق. وإذا تم منع هذا الإجراء، أو حين ترفض الإدارة الإذن بالإتصال مع المستشار القانوني، يتم أداء إجراءات بديلة مثل مراجعة جميع الوثائق المتوفرة والقيام بإستفسارات إضافية. وإذا لم تكن الإجراءات البديلة كافية، حينها يتم تعديل رأي المدقق.
الحصول على إقرارات الإدارة	طلب إقرارات خطية من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بأن جميع الإدعاءات والمطالبات المعروفة الفعلية أو المحتملة تم الإفصاح عنها ومحاسبتها بالشكل السليم في البيانات المالية.

معلومات القطاعات

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٣	على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق:- (المرجع: الفقرة أ٢٦) (أ) الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات: (المرجع: الفقرة أ٢٧). (١) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن هذه الأساليب إفصاحات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و (٢) إختيار تطبيق هذه السياسة حيثما يكون مناسباً. (ب) أداء إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف.

وغالباً ما تكون معلومات القطاعات غير مطبقة في تدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم، لذلك لن يتم التطرق إليها مجدداً في هذا الدليل.

٥.١٥ معيار التدقيق الدولي ٥١٠ – *عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية*

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٣	عند إجراء عملية تدقيق أولية، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:- (أ) الأرصدة الإفتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية؛ و (ب) السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الإفتتاحية مطبقة بشكل متسق في البيانات المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق

ويقدم هذا المعيار التوجيه فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية عندما يتم تدقيق البيانات المالية لأول مرة، أو حين يتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق آخر.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٥	يبنغي على المدقق قراءة أحدث البيانات المالية، إن وجدت، وتقرير المدقق السابق حولها، إن وجد، للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما في ذلك الإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية عن طريق: (المرجع: الفقرة أ١-أ٢) (أ) تحديد ما إذا تم إرسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، حيثما كان مناسباً، تم إعادة بيانها بشكل صحيح؛ (ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ و (ج) أداء واحد أو أكثر من الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة أ٣-أ٧) (١) عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، مراجعة تقارير العمل الخاصة بالمدقق السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛ (٢) تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية تقدم أدلة متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية؛ أو (٣) القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٧	إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء قد تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية هذه بإعتبارها ملائمة في الظروف لتحديد الأثر على البيانات المالية للفترة الحالية. وإذا توصل المدقق أن مثل هذه الأخطاء موجودة في البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بهذه الأخطاء وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٨	ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا تم تطبيق السياسات المحاسبية المعكوسة في الأرصدة الإفتتاحية بشكل متسق في البيانات المالية للفترة الحالية وما إذا تمت محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٩	في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق وكان هناك تعديل على الرأي، ينبغي على المدقق تدقيق أثر الأمر الذي نتج عنه التعديل في تقييم مخاطر الخطأ الجوهري في البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٠	إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية، ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، حيثما كان ملائماً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرة أ٨)
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١١	إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم حساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، ينبغي على المدقق إبداء أي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٢	إذا توصل المدقق إلى أن:- (أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو (ب) التغير في السياسات المحاسبية لم يحاسب بشكل مناسب أو يعرض أو يفصح عنه بشكل كاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٣	إذا تضمن رأي المدقق السابق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة السابقة تعديلاً على رأي المدقق بحيث يبقى ذو علاقة وهاماً بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق تعديل رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ ومعيار التدقيق الدولي ٧١٠. (المرجع: الفقرة أ٩)

ويلخص التوضيح أدناه المتطلبات.

التوضيح ١٥.٥-١

النظر في	الوصف
هل تحتوي الأرصدة الإفتتاحية أخطاء يمكن أن تؤثر في الفترة الحالية؟	• قراءة البيانات المالية الأحدث وتقرير المدقق السابق (إن وجد)؛ • تحديد ما إذا كانت أرصدة الإقفال للفترة السابقة تقدّم بالشكل الصحيح وتعكس إستخدام السياسات المحاسبية المناسبة؛ • مراجعة أوراق عمل المدقق السابق؛ و • أداء إجراءات تدقيق في الفترة الحالية للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية. ويعتبر ذلك مهماً بوجه خاص حين لا تكون البيانات المالية للعام السابق قد دققت.
تحديد أثر الأخطاء المحددة على الفترة الحالية	• أداء إجراءات تدقيق إضافية حيثما يكون ذلك مناسباً؛ • تقييم أي تعديل مدقق سابق على رأي التدقيق؛ و • ضمان تطبيق السياسات المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الحسابية بإتساق من خلال الفترة الحالية.
تحديد الأثر على رأي التدقيق	إذا بقي رأي التدقيق المعدّل للمدقق السابق ذا علاقة أو أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية في الفترة الحالية (حيث لم يتم محاسبة أو تقديم أو الإفصاح عن الأثر بالشكل المناسب)، يصبح من اللازم إبداء رأي متحفظ أو سلبي.

٦.١٥ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ – *الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)*

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٨	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد ما إذا يتوجب العمل كمدقق للبيانات المالية للمجموعة؛ و (ب) بإعتباره مدقق البيانات المالية للمجموعة:- (١) الإتصال بوضوح مع مدققي المكونات حول نطاق وتوقيت عملهم فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات ونتائجهم؛ و (٢) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات وعملية التوحيد للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية للمجموعة، من حيث كافة الجوانب الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٩	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) المكون – منشأة أو نشاط تجاري تعِد بشأنه المجموعة أو إدارة المكون معلومات مالية ينبغي أن يتم تضمينها في البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرات أ٢-أ٤) (ب) مدقق المكون – مدقق يعمل على إعداد المعلومات المالية المتعلقة بمكون معين في عملية تدقيق المجموعة وذلك بناءً على طلب فريق عملية تدقيق المجموعة. (ج) إدارة المكون – الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية المتعلقة بمكون معين. (د) الأهمية النسبية للمكون – الأهمية النسبية لمكون معين التي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة. (ه) مجموعة – كافة المكونات التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية للمجموعة. تشتمل المجموعة دائما على أكثر من مكون واحد. (و) تدقيق المجموعة – تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة. (ز) رأي التدقيق حول المجموعة – رأي التدقيق حول البيانات المالية للمجموعة. (ح) شريك عملية تدقيق المجموعة – الشريك أو شخص آخر في الشركة الذي يقع على عاتقه مسؤولية عملية تدقيق المجموعة وأداؤها، وتقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة. عندما يؤدي مدققون مشتركون عملية تدقيق للمجموعة، يشكل شركاء العملية المشتركة وفرق العملية جميعاً شريك عملية تدقيق المجموعة وفريق عملية تدقيق المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المدققين المشتركين أو العمل الذي يؤديه مدقق مشترك واحد فيما يتعلق بعمل المدققين الآخرين. (ط) فريق عملية تدقيق المجموعة – الشركاء، بما في ذلك شريك عملية تدقيق المجموعة، والموظفون الذين يضعون الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة ويتواصلون مع مدققي العناصر ويقومون بعملية التوحيد ويقيمون النتائج التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية للمجموعة. (ي) البيانات المالية للمجموعة – بيانات مالية تتضمن معلومات لأكثر من مكون واحد. كما يشير مصطلح "البيانات المالية للمجموعة" إلى بيانات مالية مدمجة تجمع المعلومات المالية التي تم إعدادها من قبل المكونات التي لا تملك شركة أم ولكنها تخضع لسيطرة مشتركة. (ك) إدارة المجموعة – الإدارة المسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة. (ل) أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة – أنظمة الرقابة المصممة والمنفذة والمحافظ عليها من قبل إدارة المجموعة لدى إعداد التقارير المالية للمجموعة. (م) مكون هام – مكون محدد من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة على أنه (أ) ذو أهمية مالية مختلفة بالنسبة للمجموعة، أو (ب) من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة وذلك بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. (المرجع: الفقرتان أ٥-أ٦)

ويقدم هذا المعيار التوجيه فيما يتعلق بالإعتبارات الخاصة التي تنطبق على تدقيقات المجموعة. حيث يبين المسؤوليات والإتصالات والمتطلبات من أجل وبين:-

- شركاء عملية المجموعة، وفرق عملية المجموعة؛ و

- مدققي المكونات والذين يقومون بأداء العمل (مثل تدقيق القسم، أو الفرع، أو الشركة التابعة للمجموعة) بالنيابة عن فريق عملية المجموعة ومن ثمّ إبلاغ النتائج.

وقد تكون المتطلبات المبينة أيضاً مفيدة لمواقف أخرى حين يشترك المدقق مع مدقق آخر في بعض الأجزاء من تدقيق البيانات المالية. (ويمكن أن يتضمن ملاحظة جرد المخزون أو أداء إجراءات محددة عند موقع بعيد.)

نقطة للتأمل

يعتبر تعريف مكون المجموعة واسعاً. قبل الإستنتاج بأن هذا المعيار ليس قابلاً للتطبيق، تأكد من أن المكون الهام غير موجود بالفعل. ويمكن أن ينتج المكون من الهيكل التنظيمي للمنشأة (مثل الشركة التابعة، أو القسم، أو الفرع، أو المشاريع المشتركة، أو الشركات المستثمرة التي تقوم بالمحاسبة وفقاً للطرق المحاسبية لحقوق الملكية أو التكلفة) أو أنظمة إعداد التقارير المالية المنظمة من خلال الوظيفة، أو المنتج، أو الخدمة، أو الموقع الجغرافي.

وإذا تواجد مكون هام، فيوضح المعيار هذا عدداً من المتطلبات المتعلقة:-

- بمسؤولية شريك عملية المجموعة؛
- بالتخطيط والأهمية النسبية للتدقيق؛
- بتقييم المخاطرة والإستجابة لها؛
- بالعلاقات بين فريق عملية المجموعة ومدققي المكونات؛
- بطبيعة ومدى الإتصالات؛ و
- بأنظمة رقابة إتساع المجموعة وعملية التوحيد.

ملاحظة: على إفتراض بأن تدقيقات المجموعة ليست مشتركة إلى حد ما في تدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم، يحتوي التوضيح التالي فقط على مقتطفات من العديد من المتطلبات التي يحتويها المعيار.

التوضيح ١٥ .٦-١

مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات	
المسؤولية **معيار التدقيق الدولي ٦٠٠** **الفقرة ١١**	• يقع على عاتق شريك عملية تدقيق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة وفقاً للمعايير المهنية. • لا ينبغي أن يشير تقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق مكون معين.
القبول/الإستمرار والتخطيط **معيار التدقيق الدولي ٦٠٠** **الفقرات ١١-١٦**	• يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم حول المجموعة وعناصرها وبيئاتها يكفي لتحديد المكونات التي يميل إلى كونها مكونات هامة. • يوافق شريك عملية تدقيق المجموعة على شروط التكليف بعملية تدقيق المجموعة. • يضع فريق عملية تدقيق المجموعة إستراتيجية كلية لتدقيق المجموعة وخطة تدقيق للمجموعة.
فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتها **معيار التدقيق الدولي ٦٠٠** **الفقرات ١٧-١٨**	يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم كافٍ من أجل:- • تأكيد أو مراجعة تحديده الأولي للمكونات التي تميل إلى كونها مكونات هامة؛ و • تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

<table>
<tr><th colspan="2">مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات</th></tr>
<tr><td>فهم مدقق المكونات
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠
الفقرة ١٩-٢٠</td><td>إذا خطط فريق عملية تدقيق المجموعة لطلب مدقق مكونات من أجل العمل على جمع المعلومات المالية حول مكون معين، يجب أن يحصل الفريق على فهم حول النقاط التالية:-
• ما إذا كان يفهم ويلتزم مدقق المكونات بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيق المجموعة، وخاصة ما إذا كان مستقلاً؛
• الكفاءة المهنية لمدقق المكونات؛
• ما إذا كان فريق عملية تدقيق المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مدقق المكونات إلى الحد اللازم من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ و
• ما إذا كان يعمل مدقق المكونات في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.</td></tr>
<tr><td>الأهمية النسبية
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠
الفقرة ٢١-٢٢</td><td>يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة ما يلي:-
• الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل عند وضع الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة؛
• المبالغ الأقل من الأهمية النسبية، حيث يمكن تطبيقه، لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛
• الأهمية النسبية لتلك المكونات حيث يجري مدققو المكونات عملية تدقيق أو مراجعة لأغراض عملية تدقيق المجموعة؛ و
• العتبة التي إذا تعدتها الأخطاء فلا يمكن إعتبارها أخطاء غير هامة بالنسبة للبيانات المالية.

يقوم فريق العملية للمجموعة أيضاً بتقييم ملائمة أهمية الأداء المحددة من قبل مدقق المكونات على مستوى المكونات.</td></tr>
<tr><td>الإستجابة للمخاطر المقيّمة

معيار التدقيق الدولي ٦٠٠
الفقرة ٢٤-٣١</td><td>يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات إستجابة مناسبة لمعالجة الأخطاء الجوهرية المقيّمة في البيانات المالية.
ويجب أن يقوم فريق العملية للمجموعة:-
• تحديد نوع العمل الذي يتم أداؤه من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة أو مدققي المكونات بالنيابة عنه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات؛
• تقييم مدى ملائمة أداء إجراءات التدقيق الأضافية للإستجابة للمخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة؛ و
• تقييم ملائمة وإكتمال ودقة تعديلات وإعادة التصنيف لعملية التوحيد، وتقييم ما إذا توجد أي عوامل أو مؤشرات مخاطرة الإحتيال لتحيز إدارة محتمل.

فيما يتعلق بمكون يعتبر هاماً بسبب أهميته المالية المنفردة بالنسبة للمجموعة، ينبغي أن يجري فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدقق مكونات بالنيابة عنه، عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالمكون بإستخدام الأهمية النسبية للمكون.</td></tr>
<tr><td>عملية التوحيد
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠
الفقرة ٣٢-٣٧</td><td>يصمم ويؤدي فريق عملية المجموعة إجراءات تدقيق أخرى في عملية التوحيد للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة في البيانات المالية للمجموعة التي تنشأ من عملية التوحيد. ومن شأن هذه الإجراءات أن تشمل تقييم ما إذا كانت البيانات المالية للمجموعة تتضمن كافة المكونات.

في حال اشتملت البيانات المالية للمجموعة على بيانات مالية خاصة بمكون معين تختلف نهاية فترة إعداد التقارير المالية الخاصة به عن تلك الخاصة بالمجموعة، يقيّم فريق عملية المجموعة ما إذا تم إجراء تعديلات مناسبة على هذه البيانات المالية وفقاً لأطار إعداد التقارير المالية المطبق.</td></tr>
</table>

مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات	
الأحداث اللاحقة **معيار التدقيق الدولي ٦٠٠** **الفقرة ٣٨-٣٩**	يُنفذ فريق عملية المجموعة أو مدققو المكون إجراءات مصممة لتحديد الأحداث اللاحقة في هذه المكونات والتي تقتضي التعديل أو الإفصاح في البيانات المالية للمجموعة. يطلب فريق عملية المجموعة من مدققي المكونات إشعار الفريق في حال ورد إلى علمهم أحداث لاحقة.
الإتصالات مع مدقق المكونات **معيار التدقيق الدولي ٦٠٠** **الفقرة ٤٠-٤١**	يتعين على فريق عملية المجموعة نقل متطلباته إلى مدقق المكونات على أساس منتظم، حيث يجب أن يحدد هذا الإتصال العمل الذي سيتم إنجازه، وتوظيف هذا العمل، وشكل ومضمون إتصالات مدقق العنصر مع فريق عملية المجموعة. ويتضمن ذلك:- • المصادقة على تعاون مدقق المكونات مع فريق عملية المجموعة؛ • المتطلبات الأخلاقية والإستقلالية ذات العلاقة؛ • الأهمية النسبية للمكون؛ • المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة ، الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ذات العلاقة بعمل مدقق المكون؛ و • قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، والإبلاغ في حينه عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدهم مسبقاً من قبل إدارة المجموعة أو فريق عملية المجموعة. يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق المكون الإبلاغ عن المسائل ذات العلاقة بإستنتاجات الفريق فيما يتعلق بعملية تدقيق المجموعة، على سبيل المثال:- • إمتثال مدقق المكونات إلى:- – متطلبات السلوك الأخلاقي، بما في ذلك الإستقلالية والكفاءة المهنية، و – متطلبات فريق عملية المجموعة؛ • تحديد المعلومات المالية ذات العلاقة بالمكون والتي يُعدّ بشأنها التقارير؛ • حالات عدم الإمتثال إلى القوانين والأنظمة؛ • قائمة بالأخطاء غير المصححة؛ • مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة؛ • أي عيوب هامة محددة في أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى المكون؛ • المسائل الهامة الآخرى التي يُبلغ عنها مدقق المكون أو يُتوقع الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة في المكون، بما في ذلك الإحتيال أو الإحتيال المشتبه به. • أية مسائل أخرى ذات علاقة بعملية تدقيق المجموعة، بما في ذلك الإستثناءات المدونة في الإقرارات الخطية التي يطلبها مدقق المكون من إدارة المكون؛ و • النتائج أو الإستنتاجات أو الآراء الكلية لمدقق المكون.

<table>
<tr><th colspan="2">مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات</th></tr>
<tr><td>تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٤٢-٤٥</td><td>يتعين على فريق عملية المجموعة القيام بما يلي:-
• مناقشة المسائل الهامة الناشئة من إجراء تقييم الأدلة مع مدقق المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حيثما يكون ذلك مناسباً؛ و
• تحديد ما إذا كان من الضروري مراجعة الأجزاء الأخرى ذات العلاقة بوثائق التدقيق الخاصة بمدقق المكون.

وإذا كان عمل مدقق المكون غير كافي، يتعيّن على الفريق تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم أداؤها، وما إذا سيتم أداؤها من قبل مدقق المكون أو فريق عملية المجموعة.

ويقيم فريق عملية المجموعة ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها.

يقيم شريك عملية المجموعة تأثير أية أخطاء غير مصححة وأية حالات إنطوت على عجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.</td></tr>
<tr><td>الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة للمجموعة
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٤٦-٤٩</td><td>يحدد فريق عملية المجموعة العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية للإبلاغ عنها إلى المكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة.

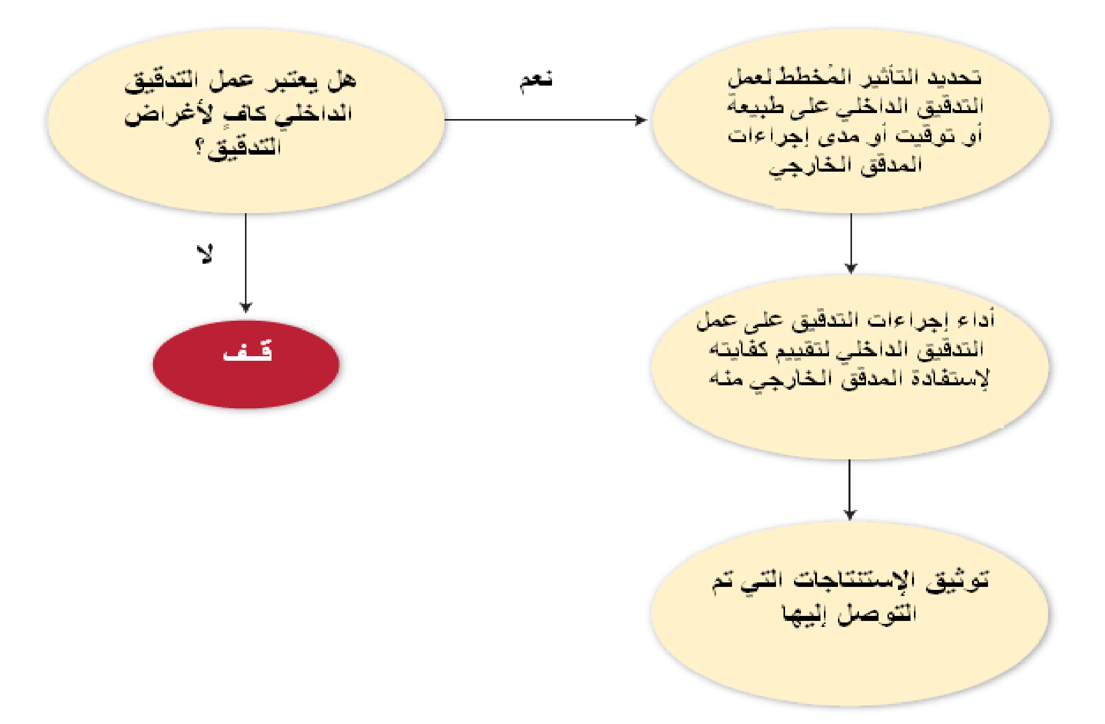
وفي حال تم تحديد الإحتيال، يتعيّن على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن هذا الأمر في حينه للمستوى المناسب في إدارة المجموعة.

ويتعيّن على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن المسائل التالية:-
• لمحة عامة عن نوع العمل الذي سيتم أداؤه فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمكونات.
• لمحة عامة عن طبيعة مشاركة فريق عملية المجموعة المخطط لها في العمل الذي سيتم أداؤه من قبل مدقق المكون فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمكونات الهامة؛
• حالات يؤدي فيها تقييم فريق عملية المجموعة لعمل مدقق المكون إلى النظر في جودة عمل ذلك المدقق؛
• أية قيود مفروضة على عملية تدقيق المجموعة، حيث يصل فريق عملية المجموعة مثلاً إلى معلومات قد تكون مقيدة؛ و
• حالة إحتيال أو إحتيال مشتبه به تشترك فيه إدارة المجموعة أو إدارة المكون أو الموظفين الذين يلعبون أدواراً هامة في أنظمة الرقابة الممتدة على مستوى المجموعة أو غيرهم حيث نتج عن الإحتيال خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة.</td></tr>
<tr><td>التوثيق
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٥٠</td><td>يتعيّن على فريق عملية المجموعة أن يشمل في وثائق التدقيق المسائل التالية:
• تحليلاً للمكونات، مشيراً إلى تلك المكونات الهامة وإلى نوع العمل المؤدى على المعلومات المالية للمكونات؛
• طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق عملية المجموعة في العمل المؤدى من قبل مدققي المكونات فيما يتعلق بالمكونات الهامة، بما في ذلك، حيث يمكن تطبيق ذلك، مراجعة فريق عملية المجموعة للأجزاء ذات العلاقة في وثائق التدقيق والإستنتاجات المتعلقة بذلك الخاصة بمدقق المكون؛
• الإبلاغات الخطية بين فريق عملية المجموعة ومدققي المكونات فيما يتعلق بمتطلبات الفريق.</td></tr>
</table>

٧.١٥ معيار التدقيق الدولي ٦١٠ – إستخدام عمل المدققين الداخليين

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٦	يهدف المدقق الخارجي، حين يكون لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي قد حدده المدقق الخارجي لأن يكون على الأرجح ذو علاقة بالتدقيق، إلى:- (أ) تحديد إمكانية ومدى الإستفادة من عمل المدققين الداخليين المحدد؛ و (ب) إذا إستفاد من عمل المدققين الداخليين، تحديد ما إذا كان العمل كافياً لأهداف التدقيق.

التوضيح ١٥.٧-١



الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٨	يقوم المدققون الخارجيون بتحديد ما يلي:– (أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق؛ (ب) إن كان كذلك، التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي.
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٩	عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق، ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:– (أ) موضوعية قسم التدقيق الداخلي؛ (ب) الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين؛ (ج) إمكانية تأدية عمل المدققين الداخليين بالعناية المهنية المطلوبة، و (د) إمكانية وجود تواصل فاعل بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي. (المرجع الفقرة: أ٤)
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٠	عند تحديد التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي، ينبغي أن يأخذ المدقق الخارجي ما يلي بعين الإعتبار:– (أ) طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سيتم إنجازه من قبل المدققين الداخليين؛ (ب) المخاطر المقيمة للبيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد لفئات معينة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات؛ (ج) درجة الموضوعية في تقييم أدلة التدقيق التي جمعها المدققون الداخليون لدعم التوكيدات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة أ٥)
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١١	من أجل إستفادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين المحدد، يتعين على المدقق الخارجي تقييم وأداء إجراءات التدقيق حول ذلك العمل لتحقيق كفايته لأهداف المدقق الخارجي. (المرجع: الفقرة أ٦)
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٢	لتحديد كفاية العمل المحدد الذي قام به المدققون الداخليون لأهداف المدقق الخارجي، يتعين على المدقق الخارجي تقييم ما إذا:– (أ) كان تم تأدية العمل من قبل مدققين داخليين يتمتعون بكفاءة فنية وتدريبية كافية؛ (ب) تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بالصورة الملائمة؛ (ج) تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى إستنتاجات معقولة؛ (د) كانت الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في ظل الظروف وكانت أي تقارير تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين منسجمة مع نتائج العمل المنجز؛ و (ه) تم حل أي توقعات أو مسائل غير عادية تم الإفصاح عنها من قبل المدققين الداخليين بصورة ملائمة.
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٣	إذا إستفاد المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين المحدد، فيتعيّن على المدقق الخارجي أن يضم في وثائق التدقيق الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين وإجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الخارجي حول ذلك العمل وفقاً للفقرة ١١.

لمحة عامة

في المنشآت الأكبر حجماً، يتم غالباً إنشاء قسم تدقيق داخلي لمتابعة فعالية الجوانب المختلفة من أنظمة الرقابة الدخلية. ويمكن أن يتضمن نطاق أنشطة التدقيق الداخلي:

- متابعة عناصر معينة من نظام التدقيق الداخلي؛
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية؛
- مراجعة الأنشطة التشغيلية؛
- مراجعة الإمتثال للقوانين والأنظمة؛
- إدارة المخاطرة؛ و/أو
- الحوكمة.

وحيث تشمل أهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال إعداد التقارير المالية، قد يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي (إستناداً إلى كفايته) من أجل تعديل طبيعة ومدى إجراءات المدقق الخارجي. ومع ذلك، نظراً لكون المدققين الداخليين قد تم توظيفهم من قبل المنشأة ويشكلون جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، فهم غير مستقلين بالشكل الكامل. ونتيجة لذلك، لا يمكن الإعتماد على عملهم بالقدر نفسه الذي يؤديه فريق التدقيق الخارجي.

ملخص المتطلبات

يبين التوضيح التالي ملخص المتطلبات.

التوضيح ١٥.٧-١

المهمة	الإعتبارات
هل يُعد عمل التدقيق الداخلي كافياً لأغراض التدقيق الخارجي؟	• ما هي أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي؟ • ما مدى موضوعية (استقلالية) قسم التدقيق الداخلي؟ • هل يمتلك المدققين الداخليين الكفاءة الفنية؟ • هل سيتم تنفيذ أعمالهم بالعناية المهنية الواجبة؟ • هل الإتصال بين المدققين الداخليين والخارجيين فعال؟
ما تأثير الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي؟	يؤخذ في الإعتبار:- • طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي تم أداؤه، أو الذي سيتم أداؤه من قبل المدقق الداخلي؛ • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى التوكيد لفئات معينة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات؛ • درجة الموضوعية المتضمنة في تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها من قبل المدققين الداخليين لدعم التوكيدات ذات العلاقة.
تقييم كفاية العمل الداخلي من أجل إعتماد التدقيق الخارجي	• هل لدى المدققين الداخليين الذين يؤدون العمل التدريب والكفاءة الفنية الكافية؟ • هل تم الإشراف على، ومراجعة، وتوثيق العمل بالشكل السليم؟ • هل تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدققين الداخليين من إستخلاص إستنتاجات معقولة؟ • هل كانت الإستنتاجات التي تم الوصول إليها مناسبة في ظل الظروف؟ • هل تم إعداد أية تقارير من قبل المدققين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المؤدى؟ • هل تم حل أية إستثناءات أو مسائل غير عادية مفصح عنها من قبل المدققين الداخليين بالشكل المناسب؟
نتائج التوثيق	• الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم بكفاية عمل المدققين الداخليين؛ و • وصف إجراءات التدقيق المؤداة من قبل المدقق الخارجي على ذلك العمل.

الإبلاغ

يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية فردية عن رأي التدقيق الذي تم الإعراب عنه، ولا يتم تقليل تلك المسؤولية إذا استخدم المدقق الخارجي عمل المدققين الداخليين. وبالتالي، لا يتم الإشارة إلى عمل المدققين الداخليين في تقرير المدقق الخارجي.

٨.١٥ معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ – إستخدام عمل مدقق خبير

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٥	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد ما إذا يستخدم عمل مدقق خبير أم لا؛ و (ب) في حال إستخدام عمل مدقق خبير، يكون هدف المدقق هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لأهداف المدقق.

التوضيح ٨.١٥-١

تقييم المخاطر

هل هناك حاجة لمدقق خبير للحصول على أدلة تدقيق؟ إذا كانت الإجابة نعم:
- ما هي الإجراءات التي ستكون مطلوبة؟
- هل الخبير الذي تم أختياره كفؤ ومتمكن وموضوعي؟

هل يمكننا فهم طبيعة العمل الذي تم اداؤه من جانب المدقق الخبير؟

الموافقة على شروط التكليف مع المدقق الخبير

الأستجابة للمخاطر

تقييم كفاية العمل الذي تم اداؤه من جانب المدقق الخبير، بما في ذلك النتائج والاستنتاجات والأفتراضات المستخدمة ومصادر البيانات

تحديد ما إذا كان هناك حاجة لعمل تدقيق إضافي

الإبلاغ

عدم الأشارة لعمل المدقق الخبير مالم يتم تعديل تقرير المدقق

في حال عدم الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب تعديل تقرير المدقق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٦	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه: (أ) مدقق خبير – فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث يستخدم المدقق عملها في ذلك الحقل ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد يكون المدقق الخبير إمّا مدققاً داخلياً خبيراً (حيث يكون شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة أو شركة ضمن المجموعة التي يعمل فيها المدقق)، أو مدققاً خارجياً خبيراً (المرجع: الفقرات أ١-أ٣) (ب) الخبرة – إمتلاك مهارات ومعرفة وتجربة عملية في حقل معين. (ج) إدارة خبيرة – فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة عملها في ذلك الحقل ليساعدها في إعداد البيانات المالية.

في بعض الحالات، قد يحتاج المدقق إلى إطلاع واسع (بخلاف المحاسبة أو التدقيق) للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. ويمكن أن يتضمن ذلك استخدام عمل المدقق الخبير والذي يقدّم أدلة تدقيق على شكل تقارير وآراء وتقييمات وبيانات. وتم إدراج بعض الأمثلة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٥ .٨-٢

الحاجة إلى مدقق خبير؟	• موظف جرد مخزون متخصص؛ • تقديرات للأصول مثل أرض ومباني، ومصنع وآلات، وأعمال فنية، وحجارة كريمة، ومخزون، وأدوات مالية معقدة؛ • تحديد الكميات أو الحالة الفعلية للأصول مثل معادن محفوظة في مخزن احتياطي، واحتياطي جوفي من معادن وبترول، والعمر الافتراضي المتبقي لمصنع وآلات؛ • تحديد المبالغ باستخدام تقنيات أو طرق مخصصة مثل التقييم الإكتواري؛ • تحليل مسائل الامتثال الضريبي المعقدة أو غير العادية؛ • قياس العمل المكتمل، والعمل قيد الاكتمال، في العقود الجارية؛ • الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والتشريعات والأنظمة.

ويقدم هذا المعيار التوجيه في الكيفية الممكنة للإستفادة من مدقق خبير كدليل تدقيق مناسب.

وفي بعض الحالات، قد يكون المدقق غير الخبير في حقل ذو علاقة، بخلاف المحاسبة أو التدقيق، قادراً على الحصول على الفهم الكافي لذلك الحقل دون الإستعانة بمدقق خبير. وقد يتم الحصول على ذلك الفهم من خلال:-

- الخبرة في منشآت تدقيق تحتاج إلى إطلاع واسع مشابه.
- التطوير التعليمي أو المهني في ذلك الحقل المعين. وقد يتضمن ذلك دورات أو مناقشات رسمية (ولكن ليست إستشارات يتم فيها تزويد جميع الحقائق ذات العلاقة) مع الخبراء في الحقل ذو العلاقة.
- المناقشات مع المدققين الذين قاموا بأداء عمليات مشابهة.

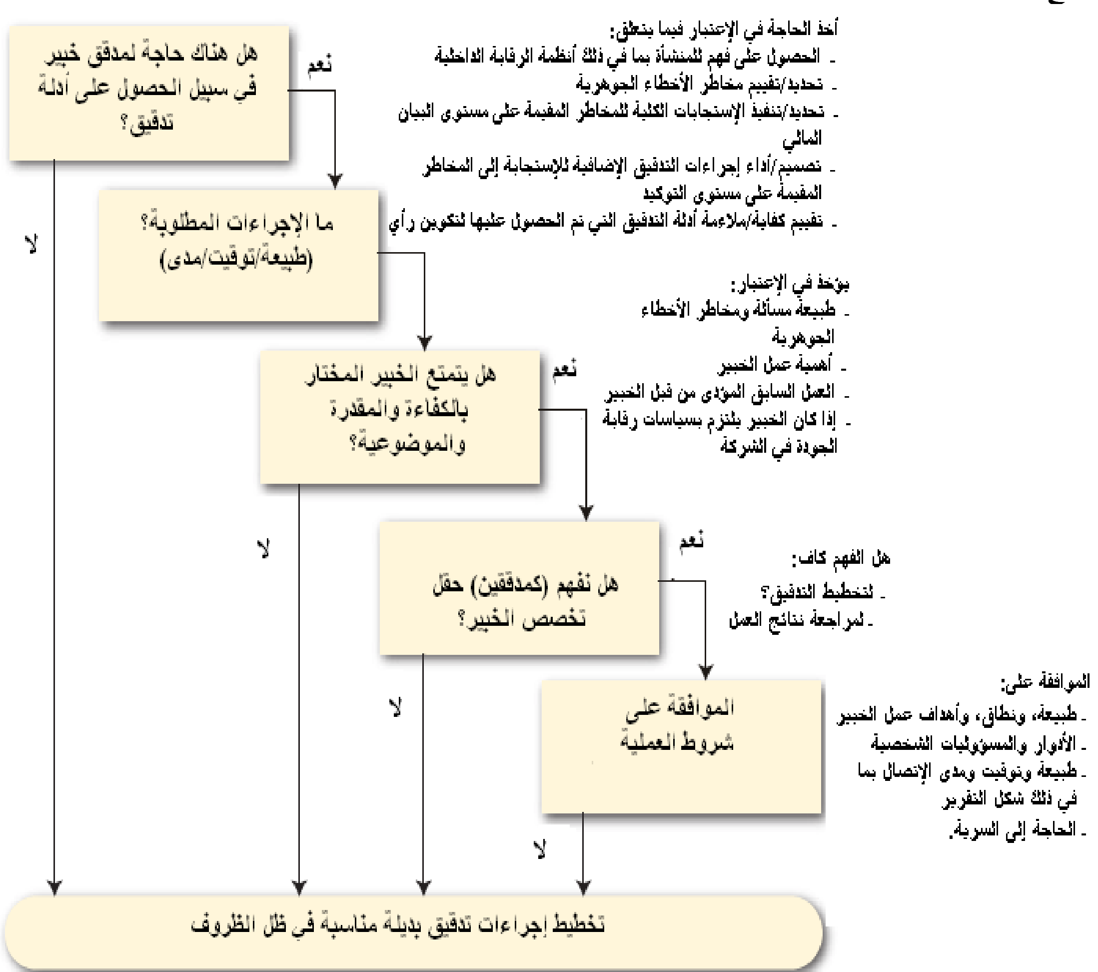
ملاحظة: دون النظر فيما إذا استخدم عمل الخبير أم لا، يلتزم المدقق بمسؤولية فردية عن رأي التدقيق الذي يتم التعبير عنه.

تقييم المخاطر

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٧	في حال كانت الخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق ضرورية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا. (المرجع: الفقرات أ٤-أ٩)
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٨	تتباين طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ في هذا المعيار بالاعتماد على الظروف. ولدى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى هذه الإجراءات، ينبغي أن يأخذ المدقق بعين الإعتبار المسائل التالية:- (المرجع: الفقرة أ١٠) (أ) طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛ (ب) مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛ (ج) أهمية عمل المدقق الخبير في سياق عملية التدقيق؛ (د) معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدى من قبل ذلك المدقق الخبير؛ (ه) ما إذا كان ذلك المدقق الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق. (المرجع: الفقرات أ١١-أ١٣)
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأهداف المدقق. وفي حال العمل مع مدقق خارجي خبير، فينبغي أن يتضمن تقييم الموضوعية الإستعلام عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً على موضوعية ذلك الخبير. (المرجع: الفقرات أ١٤-أ٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٠	ينبغي أن يحصل المدقق على فهم كافٍ فيما يتعلق بحقل خبرة المدقق الخبير يمكنه مما يلي:- (المرجع: الفقرتان أ٢١-أ٢٢) (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق؛ و (ب) تقييم مدى ملائمة ذلك العمل لأهداف المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١١	ينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي، حيث يكون ذلك مناسباً، مع المدقق الخبير على المسائل التالية:- (المرجع: الفقرات أ٢٣-أ٢٦) (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة أ٢٧) (ب) الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٨-أ٢٩) (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الإتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة أ٣٠) (د) الحاجة إلى التزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية. (المرجع: الفقرة أ٣١)

ويلخص التوضيح أدناه الإعتبارات ذات العلاقة لمشاركة المدقق الخبير.

التوضيح ١٥.٨-٣



التوضيح ١٥.٨-٤

الأخذ في الإعتبار	الوصف
هل هناك حاجة للإستعانة بمدقق خبير من أجل الحصول على أدلة التدقيق؟	أخذ الحاجة في الإعتبار فيما يتعلق:- • الحصول على فهم للمنشأة بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية؛ • تحديد/ تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ • تحديد/ تنفيذ الإستجابات الكلية للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي؛ • تصميم/ أداء إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة إلى المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد؛ و • تقييم كفاية/ ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها لتكوين رأي.

الأخذ في الإعتبار	الوصف
ما إجراءات التدقيق المطلوبة؟	يؤخذ في الإعتبار:– • طبيعة المسألة ومخاطر الأخطاء الجوهرية؛ • أهمية عمل الخبير في سياق التدقيق؛ • العمل السابق (إن وجد) المؤدى من قبل ذلك الخبير؛ و • ما إذا إلتزم الخبير بسياسات وإجراءات رقابة الجودة لشركة المدقق.
هل يتمتع المدقق بالكفاءة والمقدرة والموضوعية؟	• تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة المدقق الخبير. • تتعلق المقدرة بإمكانية المدقق الخبير على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف العملية (على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد). • تتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة التي قد يضعها التحيز أو الخلاف أو المصلحة أو تأثير الآخرين على التقدير المهني أو التجاري للمدقق الخبير. وتتضمن العوامل الأخرى المأخوذة في الإعتبار:– • الخبرة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير؛ • النقاشات مع المدقق؛ • النقاشات مع أخرين على إطلاع بعمل الخبير؛ • معرفة مؤهلات الخبير، عضويته في هيئة مهنية أو مجموعة صناعية، رخصة مزاولة العمل، أو الأشكال الآخرى للإعترافات الخارجية به؛ • الأوراق أو الكتب المنشورة التي قام بتأليفها ذلك الخبير؛ و • سياسات وإجراءات رقابة الجودة في شركة المدقق.
هل نفهم (كمدققين) حقل تخصص الخبير؟	هل يوجد فهم كافٍ لحقل عمل المدقق الخبير من أجل:– • تخطيط التدقيق؛ و • مراجعة نتائج العمل المؤدى؟
الإتفاق على شروط العملية	عند وضع شروط العملية، يؤخذ في الإعتبار عوامل مثل ما يلي:– • وصول المدقق الخبير إلى معلومات حساسة أو سرية للمنشأة؛ • الأدوار والمسؤوليات الخاصة للمدقق والمدقق الخبير؛ • أية متطلبات متعددة السلطة، أو قانونية، أو تنظيمية؛ • تعقيد العمل المطلوب؛ • الخبرة السابقة من قبل المدقق الخبير بالمنشأة؛ و • مدى ملائمة عمل المدقق الخبير، وأهميته في سياق التدقيق. كما يتناول الإتفاق الخطي:– • طبيعة، ونطاق، وأهداف عمل الخبير؛ • الأدوار والمسؤوليات الخاصة؛ • طبيعة وتوقيت ومدى الإتصال، بما في ذلك شكل التقرير؛ • الحاجة إلى السرية. ويبين ملحق معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ المسائل التي قد تؤخذ في الإعتبار لإدراجها في أية إتفاقات خطية مع مدقق خبير خارجي.

تقييم العمل الذي تم أداؤه

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٢	ينبغي أن يقيم المدقق مدى ملائمة عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق، بما في ذلك (المرجع: الفقرة أ٣٢) (أ) مدى إرتباط ومعقولية نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٣-أ٣٤) (ب) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام إفتراضات وأساليب هامة، فينبغي أن يقيم المدقق مدى إرتباط ومعقولية تلك الإفتراضات والأساليب في ظل الظروف القائمة؛ (المرجع: الفقرات أ٣٥-أ٣٧) (ج) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمل المدقق الخبير، فينبغي أن يقيم المدقق مدى إرتباط وإكتمال ودقة تلك البيانات. (المرجع: الفقرتان أ٣٨-أ٣٩)
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٣	في حال قرر المدقق أن عمل المدقق الخبير غير ملائم لأهدافه، فينبغي أن يقوم بما يلي: (المرجع: الفقرة أ٤٠) (أ) الإتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ونطاق العمل الإضافي الذي سيقوم به؛ أو (ب) أداء إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.

التوضيح ١٥ .٨-٥

تقييم مدى إرتباط/معقولية:
- نتائج/إستنتاجات الخبير وإتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى
- الإفتراضات والطرق الرئيسية المستخدمة في ظل الظروف
- مصدر البيانات بما في ذلك دقتها

الإتفاق مع الخبير على طبيعة/مدى أي عمل إضافي ينبغي أداؤه

إذا لم يكن العمل كافياً، قم بتخطيط إجراءات تدقيق إضافية مناسبة في ظل الظروف

تقييم كفاية العمل المؤدى من قبل الخبير

الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٤	ينبغي ألا يشير المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقرير يحتوي على رأي غير معدل إلا في حال إقتضى القانون أو النظام ذلك. وفي حال إقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه. (المرجع: الفقرة أ٤١)
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٥	في حال أشار المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقريره لأن تلك الإشارة مرتبطة بفهم سبب إجراء أي تعديل على رأي المدقق، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن هذه الإشارة لا تحدّ من مسؤولية المدقق المتعلقة بذلك الرأي. (المرجع: الفقرة أ٤٢)

ولا يشير تقرير المدقق إلى عمل الخبير، وذلك لأنه يمكن إساءة فهم هذه الإشارة بأنها تعديل لرأي المدقق أو تقاسم للمسؤوليات، رغم أن ذلك لم يقصد لأي منهما.

ومع ذلك، إذا أتخذ المدقق القرار بإصدار تقرير مدقق معدّل نتيجة لمشاركة الخبير في العملية، قد يكون من المناسب، في توضيح طبيعة التعديل، الإشارة إلى أو وصف عمل الخبير، بما في ذلك هوية الخبير ومدى مشاركته. وفي ظل تلك الظروف، يحصل المدقق على إذن الخبير قبل القيام بتلك الإشارة. وإذا الخبير تلك الإشارة، وإعتقد المدقق بضرورة إدراج تلك الإشارة، قد يحتاج المدقق إلى طلب النصيحة القانونية.

٩.١٥ معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٤	يكمن هدف في الإستجابة بالشكل الملائم عندما تتضمن الوثائق التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى قد تضعف من موثوقية هذه البيانات وتقرير المدقق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٦	ينبغي أن يقرأ المدقق المعلومات الأخرى ليحدد التعارضات الجوهرية، إن وجدت، مع البيانات المالية المدققة.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٧	ينبغي أن يجري المدقق الترتيبات المناسبة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من أجل الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق. وفي حال لم يكن من الممكن الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق، ينبغي أن يقرأ المدقق هذه المعلومات الأخرى حالما يكون ذلك ممكناً.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٨	إذا حدد المدقق تعارضاً جوهرياً لدى قراءة المعلومات الأخرى، فيجب أن يحدد المدقق ما إذا كانت هناك حاجة إلى مراجعة البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٩	عندما تقتضي الضرورة مراجعة البيانات المالية المدققة وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، فينبغي أن يُعدل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٠	إذا كانت تقتضي الضرورة مراجعة المعلومات الأخرى وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، فينبغي أن يبلغ المدقق هذه المسألة إلى المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة وأن يقوم بما يلي:- (أ) تضمين فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق بحيث تصف التعارض الجوهري وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦؛ (ب) التوقف عن العمل على تقرير المدقق؛ و (ج) الإنسحاب من العمليات حيث يكون ذلك مسموحاً به بموجب قانون أو تشريع. (المرجع: الفقرات أ٦-أ٧)
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١١	إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية، فينبغي أن يتبع المدقق المتطلبات ذات العلاقة في معيارالتدقيق الدولي ٥٦٠.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٢	إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية وتوافق الإدارة على إجراء هذه المراجعة، فينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات اللازمة حسب الظروف القائمة. (المرجع: الفقرة أ٨)
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٣	إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية، ولكن ترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، فينبغي أن يُشعر المدقق المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، بمساور قلقه حول المعلومات الأخرى وأن يتخذ أي إجراء مناسب إضافي. (المرجع: الفقرة أ٩)

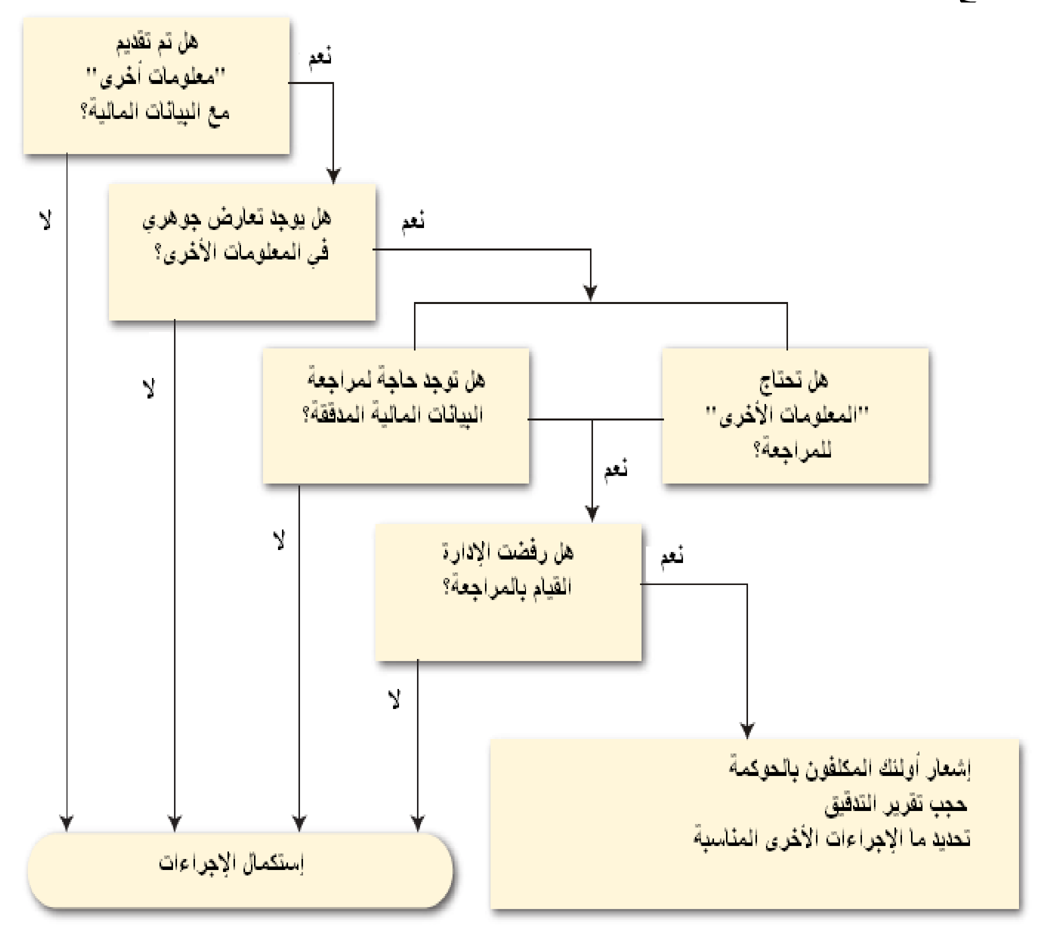
الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٤	إذا تم قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد التعارضات الجوهرية، أصبح المدقق على علم بخطأ جوهري واضح في الحقائق، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة. (المرجع: الفقرة أ١٠)
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٥	إذا أصرّ المدقق بعد إجراء المناقشات على وجود خطأ جوهري واضح في الحقائق، فينبغي أن يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة، وينبغي أن ينظر المدقق في النصيحة التي حصل عليها.
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٥	عندما يتوصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري في الحقائق الواردة في المعلومات الأخرى والذي ترفض الإدارة تصحيحه، فينبغي أن يُشعر المدقق المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، بمساور قلقه حول المعلومات الأخرى وأن يتخذ إجراءً مناسباً آخر. (المرجع: الفقرة أ١١)

لمحة عامة

تقوم بعض المنشآت، مثل تلك التي يكون فيها العديد من أصحاب المصلحة، بنشر التقرير السنوي (ورقيا أو الكترونيا) أو ترفق بعض المعلومات الإضافية إلى البيانات المالية المدققة. وحيث يحدث ذلك، يتحمل المدقق مسؤولية قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية معلومات يمكن أن تخفي موثوقية البيانات المالية وتقرير المدقق. ولكي تظهر مثل تلك المعلومات، يجب على المدقق اتخاذ الخطوات المناسبة لتصحيح الوضع.

ويبين التوضيح أدناه ملخصاً لبعض المتطلبات الرئيسية.

التوضيح ١٥.٩-١



١٦. وثائق التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
المتطلبات المختلفة المتعلقة بوثائق تخطيط التدقيق، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وتخزينها النهائي.	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، معايير التدقيق الدولية ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٥	يتخلص هدف المدقق في إعداد وثائق توفر ما يلي:- (أ) سجل كافٍ ومناسب لأساس تقرير المدقق؛ و (ب) أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٦	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه/ (أ) وثائق التدقيق – سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات التي توصل إليها المدقق (وتستخدم أيضاً مصطلحات مثل "أوراق العمل"). (ب) ملف تدقيق – جزء واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواءً كانت فعلية أو إلكترونية، تحتوي على سجلات تتألف من وثائق التدقيق الخاصة بعملية محددة. (ج) مدقق خبير – فرد (سواء كان داخلياً أو خارجياً بالنسبة للشركة) يتمتع بالخبرة العملية في التدقيق وفهم معقول لما يلي:- (١) عمليات التدقيق؛ (٢) معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ (٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛ و (٤) مواضيع التدقيق وإعداد التقارير المالية ذات العلاقة بقطاع المنشأة.
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد. (المرجع: الفقرة أ١)

١٦.١ لمحة عامة

تلعب وثائق ملف التدقيق (سواءً تم الإحتفاظ بها ورقياً أم إلكترونياً) دوراً هاماً في:-

- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء التدقيق؛
- تقديم أدلة توضح أن إجراءات التدقيق المخططة قد تم بالواقع أداؤها؛
- مساعدة مراجعي العملية (بما في ذلك مراجعي رقابة جودة العملية) في تنفيذ مسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية؛
- تسجيل التقديرات المتضمنة في تكوين رأي التدقيق؛ و
- تسجيل المسائل ذات الأهمية المستمرة لعمليات التدقيق المستقبلية للمنشأة.

نقطة للتأمل

لا توجد حاجة لتقديم وثائق حول متطلبات معيار التدقيق الدولي والتي لا تكون ذات علاقة في ظل الظروف. ويطبق هذا حيث لا يكون معيار التدقيق الدولي للمنشأة ذو علاقة (مثل معيار التدقيق الدولي ٦١٠، حين لا يوجد في المنشأة قسم تدقيق داخلي)، أو حين يكون متطلب معيار التدقيق الدولي مشروطاً ولا يتوفر ذلك الشرط.

وتعتبر وثائق التدقيق جيدة حين يتم تنظيمها بالشكل المناسب، وحين تقدم سجلاً للعمل المنجز، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والتقديرات المهنية الهامة المطبقة، والإستنتاجات التي تم الوصول إليها.

التوضيح ١٦.١-١

الحاجة إلى وثائق ملف التدقيق	• تدعم الأساس لإستنتاجات المدقق المتعلقة بكل توكيدات البيانات المالية ذات العلاقة. • تقدم أدلة بأن العملية تمتثل إلى المعايير المهنية. • تقدم أدلة بأن سجلات المحاسبة السابقة تتوافق أو تنسجم مع البيانات المالية.

تكون وثائق التدقيق في المنشآت الأصغر حجماً عادة أقل شمولاً منها في المنشآت الأكبر حجماً. ويطبّق هذا بوجه خاص حين:-

- يؤدي شريك العملية جميع أعمال التدقيق. ولا تتضمن الوثائق مسائل ذات علاقة بمناقشات أو تعيين مسؤوليات أو إشراف الفريق؛ و
- تعتبر بعض المسائل واضحة جداً بحيث يمكن تناولها بشكل أكثر ملائمة في وثيقة واحدة مع الإشارات المرجعية لأوراق العمل الداعمة. ويمكن أن يشمل ذلك واحداً أو أكثر من المجالات مثل فهم المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، وإستراتيجية التدقيق الكلية وخطة التدقيق، والأهمية النسبية، والمخاطر المقيّمة، والمسائل الهامة المشار إليها، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

وتحتوي العديد من معايير التدقيق الدولية متطلبات الوثائق المحددة التي تساعد في توضيح متطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٣٠. ويزود الجدول التالي مرجع الفقرات في معايير التدقيق الدولي والذي يبين متطلبات الوثائق المحددة. ولا يتضمن هذا عدم وجود متطلبات وثائق في معايير التدقيق الدولية التي لم يتم تضمينها في القائمة التالية.

التوضيح ١٦.١-٢

معيار التدقيق الدولي	العنوان	الفقرات
٢١٠	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	١٠-١٢
٢٢٠	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	٢٤-٢٥
٢٣٠	وثائق التدقيق	الكل
٢٤٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	٤٤-٤٧
٢٥٠	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	٢٩
٢٦٠	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	٢٣
٣٠٠	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	١٢
٣١٥	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	٣٢
٣٢٠	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق	١٤
٣٣٠	إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة	٢٨-٣٠
٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	١٥
٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبيـــة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	٢٣
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٢٨
٦٠٠	الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	٥٠
٦١٠	إستخدام عمل المدققين الداخليين	١٣

١٦.٢ تنظيم ملف التدقيق

من المجالات التي تتناولها السياسات على نطاق الشركة تنظيم وفهرسة ملف التدقيق. ولدى المنهج المتسق الذي يستخدم الفهرسة المعيارية العديد من الميزات، مثل ما يلي:-

- يجعل من تحديد موقع أوراق العمل المحددة ومشاركتها بين أعضاء فريق التدقيق عملية أكثر سهولة؛
- يسهل مراجعة الملف من قبل المراجعين المختلفين مثل المدير وشريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية ومتابعي رقابة الجودة؛
- يوفر الاتساق بين ملفات التدقيق في الشركة؛ و
- يساعد في مهام رقابة الجودة مثل التأكد من التصديقات الناقصة، والإشارات المرجعية اللاغية، وملاحظات المراجعة غير الواضحة.

ويتم عادةً تنظيم وثائق التدقيق داخل أقسام منطقية من العمل بإستخدام نظام الفهرسة. وإذا كان الملف إلكترونياً، يمكن أن تكون الفهرسة على شكل مجلدات ومجلدات فرعية. وعند إنشاء كل نموذج من وثائق التدقيق، يتم منحه مرجعاً فريداً يرتبط مباشرة بفهرس الملف الكلي.

ويلخص التوضيح التالي مثالين لفهارس ملف تدقيق محتملة. ويُصنف المثال الأول الوثائق وفقاً للمرحلة التي تم فيها إعداد الوثائق خلال عملية التدقيق. ويُلاحظ أن وثائق الإكتمال (في الملفات الورقية) يتم وضعها عادةً قرب أعلى الملف لتسهيل الرجوع إليها. ويصنف الفهرس الثاني الوثائق من خلال حقل البيان المالي مثل الذمم الدائنة، أو الذمم المدينة أو المبيعات أو غيرها. وفي هذا الملف، يتم حفظ جميع الوثائق ذات العلاقة

بتقييم المخاطرة والإستجابة إلى المخاطرة للمخزون في إطار فصل المخزون. ويُعدّ البديل الثالث بالجمع بين كلا المنهجين ببعض الوثائق المنظمة من خلال المرحلة في عملية التدقيق، وأخرى من خلال حقل البيان المالي.

التوضيح ١٦.٢-١

فهرس بطريقة مرحلة التدقيق (مقتطفات من الفهرس)		فهرس بطريقة حقل البيان المالي (مقتطفات من الفهرس)	
١٠٠-٢٠٠	البيانات المالية وتقرير المدقق	١٠	البيانات المالية وتقرير المدقق
٢٠١-٣٠٠	عائدات الضريبة، وغيرها	١١	مذكرات إكتمال الملف أو قوائم المرجعية وغيرها
٣٠١-٤٠٠	**إكتمال الملف** مثل المذكرات التي تتناول القرارات الهامة، وقوائم المرجعية، وخطابات إقرار الإدارة	١٢	إستراتيجية التدقيق الكلية
		١٥	الأهمية النسبية
		أ	النقد
٤٠١-٥٠٠	**تخطيط التدقيق**، بما في ذلك إستراتيجية وأهمية التدقيق	ج	الذمم المدينة
		د	المخزون
٥٠١-٦٠٠	**تقييم المخاطرة**، بما في ذلك فهم المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية	ب ب	الذمم الدائنة
		د د	ذمم طويلة الأجل
٦٠١-٧٠٠	**الإستجابة للمخاطرة** بما في ذلك خطط التدقيق التفصيلية من خلال حقل البيان المالي	٢٠	الإيرادات
		٣٠	المشتريات
		٤٠	**الرواتب**
٧٠١-٧٩٩	**أخرى** الوثائق الداعمة مثل الأرصدة والتقارير التجريبية	٥٠	تحصيل الضريبة
		١٠٠	الأحداث اللاحقة
٨٠٠	أطر إعداد التقارير المالية	١٢٠	الحالات الطارئة
		١٥٠	وثائق أخرى داعمة مثل الأرصدة والتقارير التجريبية

١٦.٣ أسئلة عامة حول وثائق التدقيق

أسئلة شائعة حول وثائق التدقيق تتضمن ما يلي:-

التوضيح ١٦.٣-١

السؤال	الإستجابة
من يملك ملف التدقيق؟	ما لم يكن مملوكاً خلاف ما حددته الجهات القانونية والتنظيمية، تعتبر وثائق التدقيق ملكية شركة التدقيق.
هل يُطلب حفظ نسخ من سجلات المنشأة المتفحصة في ملف التدقيق؟	لا. فكل ما يتم طلبه هو بعض الخصائص المحددة للمعاملات/الإجراءات قيد الفحص، حتى يمكن نسخ العمل أو يتم التحقيق في الإستثناءات كما تقتضيه الضروة. وتتضمن الخصائص المحددة:- • تواريخ وأرقام المعاملة الفريدة وذلك لإجراء إختبار التفاصيل؛ • نطاق الإجراء والمجموعة المستخدمة (أي جميع القيود اليومية خلال مبلغ محدد من التسجيل اليومي)؛ • مصدر، ونقطة بداية، وفترة إعداد العينة لمنهجية العينات؛

السؤال	الإستجابة
	• لإستفسارات الموظفين، أسماؤهم، ومسمياتهم الوظيفية، تواريخ الاستعلام؛ و • وللملاحظات العينية، العملية أو المسألة التي يتم ملاحظتها، والأفراد ذوي العلاقة، ومسؤولياتهم الخاصة، وأين/متي تم تنفيذ الملاحظة العينية. ومع ذلك، قد يتم تضمين ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود الهامة والإتفاقيات) إذا اعتبر ذلك مناسباً.
هل هناك حاجة لتوقيع ووضع تاريخ على كل صفحة من ملف التدقيق من قبل المُعد ومن ثم المراجع؟	لا. فنظام توقيع أوراق العمل (إلى من ينسب له أداء عمل التدقيق ومن قام بمراجعته) له تأثير في تحمل فريق العملية المساءلة. ومع ذلك، لا يعني هذا بأن كل صفحة من أوراق العمل تحتاج أن يتم توقيعها أو وضع تاريخ لها. وعلى سبيل المثال، يمكن الإشارة إلى أدلة الإعداد والمراجعة لكل مقطع أو جزء أو وحدة في الملف بدلاً من الصفحات المنفردة. ويتضمن إعداد أوراق العمل (على مستوى المساعدة عادة) والمراجعة التفصيلية الخاصة بهم (على مستوى المدير عادة) توقيع كل مقطع أو جزء أو وحدة في أوراق العمل، بينما تتضمن المراجعة العامة (على مستوى الشريك) النظر فقط في المقاطع الرئيسية من الملف حيث يتم تناول المخاطر الهامة أو التقديرات المهنية الهامة التي تم وضعها.
هل يجب أن توثيق جميع الاعتبارات والاستفادة من التقدير المهني؟	لا. فليس من الضروري أو العملي للمدقق توثيق كل مسألة تؤخذ في الاعتبار، أو توثيق كل تقدير مهني يتم إدلاؤه. وتعدّ المسائل الهامة والتقديرات الهامة التي يتم إدلاؤها في تلك المسائل خلال التدقيق هي الجديرة بالتوثيق. حيث توضح المسائل والتقديرات الهامة إستنتاجات المدقق، وتعزز جودة التقديرات. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعداد مذكرة للأمور الهامة عند اكتمال التدقيق.
هل يُطلب حفظ مسودات البيانات المالية الأولية إذا كانت غير متسقة بشكل جوهري مع البيانات المالية النهائية؟	لا. فلا يوجد متطلب بالاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.
هل من الضروري توثيق عدم الإمتثال إلى متطلبات معيار التدقيق الدولي التي لا يتم تطبيقها فعلياً عند التدقيق؟	لا. سوى في الظروف الإستثنائية، يُطلب الإمتثال إلى كل متطلبٍ لمعيار تدقيق دولي يعتبر "ذو علاقة". ولا يُعد معيار تدقيق دولي ما ذا علاقة بشكلٍ واضح حين لا يكون كامل متطلب معيار التدقيق الدولي مطبقاً، أو حين يكون متطلب معيار التدقيق الدولي مشروطاً ولا يتوفر ذلك الشرط.

٤.١٦ متطلبات الوثائق المحددة

تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق من فهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المطلوبة بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥:- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية إشتمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٧	عندما يكون المدقق قد استنتج أن الإفتراض بوجود مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تتعلق بالإعتراف بالإيراد لا ينطبق في ظل ظروف العملية، فإن على المدقق أن يشمل وثائق التدقيق لأسباب ذلك الإستنتاج.
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٢	على المدقق توثيق ما يلي:- (أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛ (ب) خطة التدقيق؛ و (ج) أي تغيرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغيرات. (المرجع: الفقرات أ١٦-أ١٩)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢	على المدقق أن يتضمن في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية حيث تقتضي الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، بما في ذلك كل واحد من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها؛ (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد، حسبما تتطلب الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرة أ١٣١-أ١٣٤)

وتتضمن وثائق التدقيق المثالية البنود المدرجة أدناه:-

التوضيح ١٦ .٤-١

مرحلة تقييم المخاطرة	الملاحظات
• إجراءات قبل العملية (قبول العميل). • تقييمات الإستقلالية والسلوك الأخلاقي. • شروط العملية. • اعتبارات الأهمية النسبية. • إستراتيجية التدقيق الكلية. • مناقشات فريق التدقيق، بما في ذلك الأسباب المحتملة للخطأ الجوهري نتيجة الاحتيال. • إجراءات تقييم المخاطرة التي تم أداؤها، والنتائج. • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة المحددة (على المستويات الكلية والتوكيد)، والتي ترتكز على فهم المنشأة الذي تم الحصول عليه وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة (إن وجدت). • المخاطر الهامة. • الاتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.	تذكر تحديث وثائق تقييم المخاطرة:- • لأية مخاطر جديدة يتم تحديدها لاحقاً في التدقيق؛ • التغييرات اللازمة في تقييمات المخاطرة أو الأهمية النسبية المحددة كنتيجة لأداء المزيد من إجراءات التدقيق.

الإستجابة للمخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٩	عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:- (أ) الخصائص المحددة لبنود أو مسائل محددة تم إختبارها؛ (المرجع: الفقرة أ١٢)؛ (ب) الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ إستكمال هذا العمل؛ (ج) الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ومدى هذه المراجعة. (المرجع: الفقرة أ١٣)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٥	يجب أن يشمل التوثيق إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ما يلي:- (أ) الإستجابات الكلية للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، وعلاقة هذه الإجراءات بالمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى التوكيد؛ (ب) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإجراءات المصممة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٢٨	ينبغي على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) الإستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أداؤها؛ (ب) علاقة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد؛ (ج) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإستنتاجات حيث لا تكون هذه النتائج واضحة بطريقة أخرى. (المرجع: الفقرة أ٦٣).
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٣٠	يوضح توثيق المدققين بأن البيانات المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية السابقة.

وتتضمن وثائق التدقيق المثالية البنود أدناه.

التوضيح ١٦ .٤-٢

مرحلة الإستجابة للمخاطرة	الملاحظات
١. خطة التدقيق التي تتناول:- • جميع مجالات البيانات المالية الجوهرية؛ • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة على كل من مستويي البيانات المالية والتوكيد؛ • طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي تم أداؤها وتستجيب للمخاطر المقيّمة؛ و • المخاطر الهامة المحددة. ٢. طبيعة ومدى المشاورات مع الآخرين. ٣. أهمية وطبيعة الأدلة التي تم الحصول عليها بالنسبة للتوكيد الذي تم إختباره. ٤. تفسير واضح للنتائج التي تم الحصول عليها من الإختبار، وكيف تمت متابعة أية إستثناءات أو إنحرافات. ويتضمن هذا:- • أساسيات الإختبار؛ • إختيار المجموعة؛ • مستوى المخاطرة المقيّمة؛ و • التفاوت في فترات أخذ العينات، وإختيار نقطة البداية. ٥. الإجراءات المتخذة كنتيجة لإجراءات التدقيق والتي تشير إلى:- • الحاجة إلى تعديل إجراءات التدقيق المخططة؛ • إمكانية وجود أخطاء جوهرية؛ • الإسقاطات في البيانات المالية؛ أو • وجود عيوب هامة في أنظمة الرقابة خلال إعداد التقارير المالية. ٦. التغييرات، إن وجدت، المطلوبة لإستراتيجية التدقيق الكلية. ٧. استخدام التقديرات الهامة المطبقة على المسائل الهامة في أداء العمل وتقييم النتائج. ٨. المناقشات مع الإدارة حول المسائل الهامة. ٩. مذكرات وتحليلات وتفاصيل الإفتراضات المستخدمة، وكيف تم وضع صلاحية المعلومات السابقة المستخدمة. ١٠. الإشارات المرجعية للوثائق والأدلة الداعمة بأن البيانات المالية تتوافق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية السابقة.	**يجب أن تثبت وثائق التدقيق نفسها دون الحاجة إلى استكمالها بتفسيرات شفهية. أنظر مناقشة المدقق صاحب الخبرة أدناه** **احرص في إختيار المجموعة المناسبة للتوكيد الذي يتم إختياره.** **ليس من الضروري إدراج نسخ من سجلات العميل التي تم فحصها في الملف، ولكن يطلب بعض الخصائص المحددة، مثل العدد أو التاريخ أو غيرها، وذلك لكي يمكن للشخص إعادة أداء الإختبار إذا لزم الأمر**

الإبلاغ

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٠	يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات ومع من تمت مناقشتها. (المرجع: الفقرة أ١٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١١	في حال حدد المدقق معلومات متعارضة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة، يوثق المدقق كيفية معالجته لهذا التعارض. (المرجع: الفقرة أ١٥)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٢	في حال وجد المدقق، في حالات إستثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة بمعيار تدقيق دولي، يتعين على المدقق توثيق كيفية تحقيق إجراءات التدقيق البديلة التي تم أداؤها لهدف ذلك المتطلب ودواعي هذا الحياد. (المرجع: الفقرتان أ١٨-أ١٩)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٦	يجب على المدقق توثيق الاتصالات بشأن الاحتيال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمنظمين وغيرهم.

يُدرج التوضيح التالي وثائق التدقيق المثالية التي تتناول مرحلة إعداد تقارير أو اكتمال الملف.

التوضيح ١٦.٤-٣

مرحلة الإبلاغ	الملاحظات
• برامج التدقيق المكتملة. • أدلة مراجعات الملف (والتي تكون تأشيرات أو قوائم المرجعية، وغيرها):- – التفصيلية (مراجعة المدير/المشرف)، – مراجعة شريك العملية، و – مراجعة رقابة جودة العملية، حيث يطبق ذلك. • المعلومات التي لا تعد متسقة أو تتعارض مع الإستنتاجات النهائية. • ملخص التأثير المالي للأخطاء غير المعدلة المحددة، وإستجابة الإدارة (أي التعديلات الموضوعة). • الأخطاء غير المصححة بخلاف تلك التي ليست ذات أهمية. • المسائل الهامة التي تكون سبباً في:- – الإجراءات المتخذة لمعالجتها (بما في ذلك الأدلة الإضافية التي تم الحصول عليها)، و – الأساس للإستنتاجات التي تم التوصل إليها. • إذا تم تقديم المساعدة (حيثما يكون ذلك جائزاً حسب متطلبات الإستقلالية) في إعداد مسودة البيانات المالية، قم بوصف طبيعة المناقشات التي تدور مع الإدارة لمراجعة محتوى البيانات. ويتضمن هذا: – عقد مناقشات حول التواريخ، – التفسيرات المقدمة في تطبيق مبادئ المحاسبة المعقدة، و – الأسئلة الهامة التي يتم طرحها من قبل الإدارة. • نسخة من البيانات المالية وتقرير المدقق، والإشارات المرجعية إلى فصول ملف التدقيق.	**تدوين ملاحظات من المناقشات الشفهية مع الإدارة حول المسائل الهامة وتسجيل إستجاباتهم. ويساعد هذا في ضمان أن وثائق التدقيق تحتوي المنطق لكل القرارت الهامة المتخذة.** **إدراج نسخ من البريد الإلكتروني أو الرسائل النصية ذات العلاقة بالعميل والتي تعالج المسائل الهامة.**

مرحلة الإبلاغ	الملاحظات
• أسباب أي إبتعاد عن متطلبات معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة، والإجراءات البديلة المؤداة في سبيل تحقيق هدف ذلك المتطلب. • أية وثائق إكتمال عملية مطلوبة من قبل الشركة • نسخة لجميع الاتصالات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. • تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ إكتمال الوثائق (أنظر النقاش في إكتمال الملف أدناه).	

١٦.٥ المدقق الخبير

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٨	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي:- (المرجع: الفقرات أ٢-أ٥، أ١٦-أ١٧) (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (المرجع: الفقرتان أ٦-أ٧)؛ (ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و (ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك الأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الإستنتاجات. (المرجع: الفقرات أ٨-أ١١)

ينبغي أن تكون وثائق التدقيق قابلة للفهم (أي دون الحاجة إلى تفسيرات شفهية) من قبل ذلك المدقق الخبير، والذي لم يكن لديه أي اتصال سابق بالتدقيق:-

- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق االتي تم تأديتها للإمتثال إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية المعمول بها؛
- نتائج إجراءات التدقيق وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و
- طبيعة المسائل الهامة التي يتم إثارتها والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها.

٦.١٦ الوثائق الإلكترونية

استبدلت العديد من شركات المحاسبة (أو في طور إستبدال) ملفات العملية الورقية بالملفات الإلكترونية. وفي بعض الحالات، بالرغم من أن العمل يتم تأديته ومراجعته إلكترونياً، إلا أن الملفات الورقية تحفظ كسجل دائم للعمل الذي تم أداؤه. ويتم إنشاء الوثائق/ النماذج بشكل رقمي، وفحص سجلات العميل إلكترونياً، ثم تُخزن جميع البيانات إلكترونياً. ويتم طباعتها ورقياً فقط عند إكتمال ومراجعة العمل كله.

ويوجد نوعان من الوثائق الإلكترونية:-

- العمل قيد التنفيذ؛ و
- المعلومات الثابتة.

العمل قيد التنفيذ

يتألف العمل قيد التنفيذ من معلومات حيوية يتم تطويرها وتحديثها أثناء تقدم عملية التدقيق. وتتضمن الأمثلة نماذج التدقيق الفارغة وقوالب الخطابات، ومعرفة الصناعة ومؤشرات الأداء الرئيسية، وإستطلاعات الرأي، والشجرات المنطقية، وسياسات الشركة، والتشخيصات والبيانات المالية للفترة السابقة، والمعلومات، والإفتراضات، وغيرها والتي قد تُستخدم في أداء الإجراءات التحليلية لهذه الفترة. وتكون تلك المعلومات غالباً متضمنة ضمن تطبيقات برمجية وأدوات تدقيق إلكترونية.

المعلومات الثابتة

وتتألف المعلومات الثابتة من وثائق الملف النهائي، مثل البيانات المالية وأوراق العمل المكتملة، حيث لا تتغير، بل وقد يتم طلبها كمرجع خلال السنوات القادمة. ويجب أن تحفظ الوثائق النهائية أو الثابتة على نسق يمكن استرجاع المعلومات منه بشكل يسير في السنوات اللاحقة.

البرامج الموروثة

يمكن لإبقاء المعلومات بصيغة يستخدمها تطبيق برنامج ما أن يسبب مشكلة إذا تم تحديث تطبيق البرنامج بصيغة ملف جديد، كون الملف القديم قد لا يكون قابلاً للفتح ما لم يتم الإحتفاظ أيضاً بنسخة تطبيق البرنامج القديم. وللتغلب على هذه المشكلة، تخزن العديد من الشركات وثائق الملف النهائي بصيغة تدعى صيغة المستند المنقول (PDF). وتم قبول وإستخدام (PDF) من الوكالات الحكومية وشركات المحاسبة حول العالم. وينبغي أن تبين سياسات الشركة بأن الوثائق النهائية لا يتم تعديلها.

فوائد الأتمتة

يُمكّن حفظ ملفات التدقيق بنسق إلكتروني بعض الأقسام الإدارية من أن تصبح مؤتمتة، وتقدم المرونة الإضافية لأعضاء فريق العملية. وعلى سبيل المثال:-

- يمكن الوصول مباشرة إلى أوراق عمل محددة من الفهرس؛
- يمكن التشارك في أو مراجعة الملفات والوثائق بسهولة مع الآخرين في مواقع بعيدة؛
- يمكن إنشاء مجلدات ووثائق تدقيق جديدة، أو إعادة تسميتها أو نقلها أو نسخها أو حذفها من الفهرس؛
- يمكن إطالة الفهرس التفصيلي من أجل الكشف عن هيكله الكلي، أو توسيع نطاقه كما تقتضيه الحاجة، مما يجعل من السهل رؤية الصورة كبيرة وتحديد موقع الوثائق الرئيسية؛
- يمكن منح الوثائق المهمة أسماء مخصصة، بحيث يساعد ذلك أعضاء فريق العملية توضيح محتويات الوثيقة بناءً على الاسم؛
- يمكن أتمتة أقسام المراجعة مثل فحص جميع أو جزء من ملف التدقيق من أجل الإستثناءات، مذكرات المراجعة المعلقة، وتواقيع المعدّين/ المراجعين؛

- يمكن لأعضاء فريق العملية إشراك وثائق الملف بإستخدام أدوات تسجيل الدخول والخروج الإلكترونية؛
- يمكن حماية الوثائق المحددة بإستخدام كلمة مرور لتعزيز الحماية؛ و
- يمكن إقتصار الوصول إلى الملفات للموظفين المصرحين.

إستخدام الأدوات الإلكترونية في أوراق العمل

توجد ثلاثة مبادئ مهمة تشير إلى تاريخ إستخدام الأدوات الإلكترونية في إعداد أوراق العمل:-

- حين لا تزال جميع متطلبات معايير التدقيق الدولية مطبقة؛
- حين تطلب الملفات الإلكترونية إدارة وثائق إلكترونية. ويتناول ذلك مسائل مثل إمكانية الوصول (مثل الوصول من خلال كلمة مرور)، وحماية البيانات، وإدارة التطبيق (بما في ذلك التدريب)، والعادات الإحتياطية، وتحرير الحقوق، ومواقع التخزين، وإجراءات المراجعة، والقرارات حول التغيرات المطلوبة التي يتم تعقبها في الملفات من أجل تقديم أثر التدقيق اللازم؛ و
- يجب أن يتم الإحتفاظ بالوثائق النهائية (جميع الوثائق التي يتم طلب حفظها حتى تدعم رأي المدقق) وتكون قابلة للوصول وفقاً لسياسات إحتفاظ الملفات في الشركة.

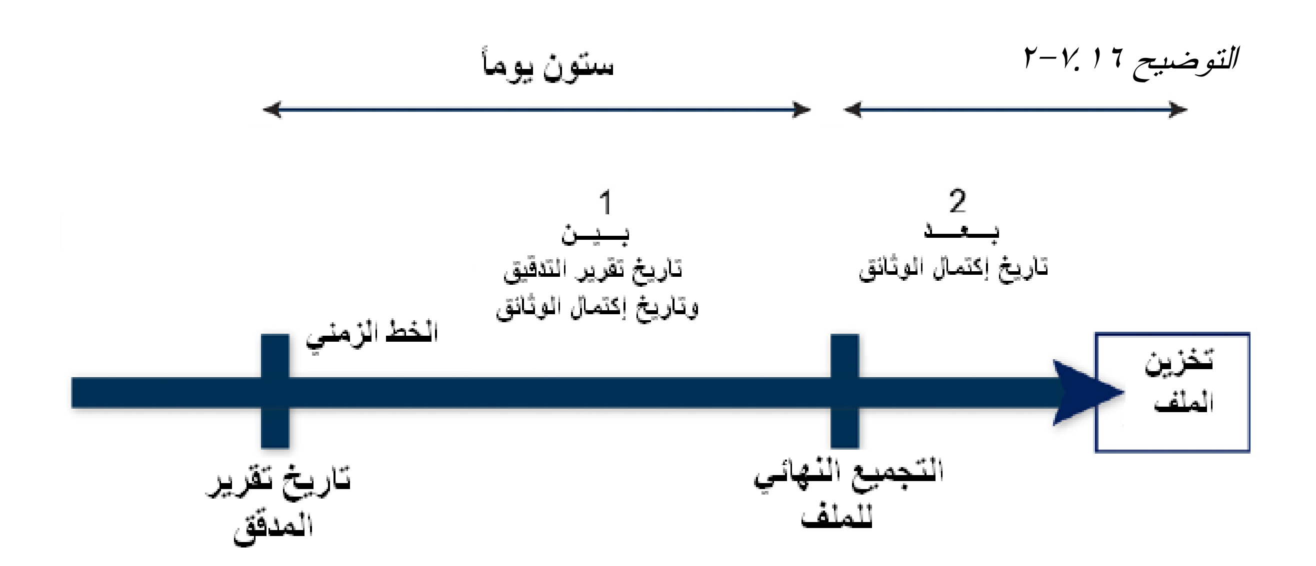
١٦ .٧ إكتمال الملف

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٣	في حال أجرى المدقق، في حالات إستثنائية، إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق، يتعين على المدقق توثيق ما يلي:- (المرجع: الفقرة أ٢٠) (أ) الظروف التي تم المرور بها؛ (ب) إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم الوصول إليها وتأثيرها على تقرير المدقق؛ و (ج) وقت إجراء ومراجعة التغييرات التي طرأت على وثائق التدقيق والشخص الذي قام بذلك.
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٤	يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف تدقيق وإستكمال العملية الإدارية لتجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان أ٢١-أ٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٥	بعد إستكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الإحتفاظ بها. (المرجع: الفقرة أ٢٣)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٦	في الظروف عدا تلك الواردة في الفقرة ١٣ حيث يجد المدقق بأن من الضروري تعديل وثائق التدقيق القائمة أو إضافة وثائق تدقيق جديدة بعد إستكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٢٤) (أ) الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛ (ب) وقت إجراء ومراجعة هذه التعديلات أو الإجراءات والشخص الذي قام بذلك.

يدل تحديد تاريخ تقرير المدقق على أن عمل التدقيق مكتمل. وبعد ذلك التاريخ، لا توجد أية إستمرارية للمسؤولية للبحث عن أدلة تدقيق إضافية.

وبعد تاريخ تقرير المدقق، ينبغي أن يَجري التجميع النهائي لملفات التدقيق بالوقت المناسب. ويعتبر عادة الحد المناسب للوقت ضمن إكمال تجميع ملف التدقيق النهائي ما لا يزيد عن ستين يوماً بعد تاريخ تقرير المدقق. ويتم تفسير ذلك في التوضيح التالي. أنظر المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعيار التدقيق الدولي ٢٣٠ لمزيد من التفاصيل.

التوضيح ١٦.٧-٢



إحداث تغييرات في ملف التدقيق

تكون المتطلبات عند إحداث تغييرات في ملف التدقيق كما يلي:-

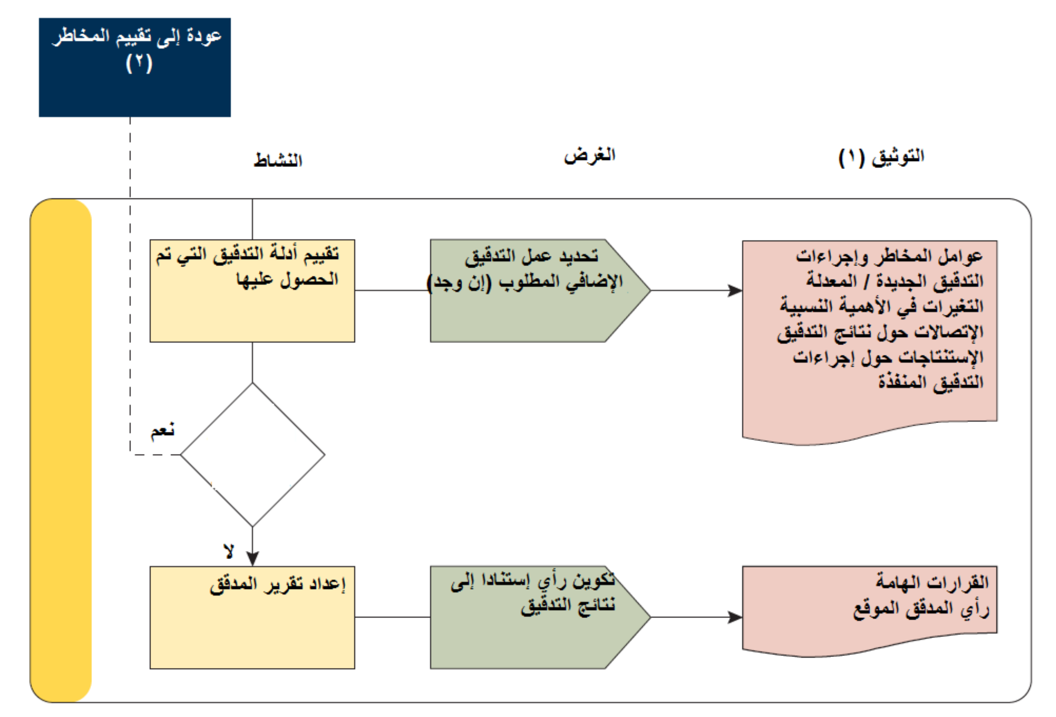
التوضيح ١٦.٧-٢

الفترة	التواريخ	المتطلبات
١	بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ إكتمال الوثائق	للتغييرات الإدارية:- • توثيق طبيعة الأدلة التي تم الحصول عليها، والأشخاص القائمين على إعداد ومراجعة كل وثيقة، وأية مذكرات إضافية للملف قد تكون مطلوبة؛ • حذف أو إهمال الوثائق الباطلة؛ • تصنيف، وجمع، وإحالة مرجعية أوراق العمل؛ • توقيع أية مرجعيات إكتمال ذات علاقة بعملية تجميع الملف. وللتغييرات في أدلة التدقيق أو الإستنتاجات التي تم التوصل إليها، ينبغي أن يتم إعداد وثائق إضافية تتناول ثلاث أسئلة رئيسية:- • متى ومن قام بوضع هذه الإضافات ومراجعتها (حيث يكون ذلك مطبقاً)؛ • الأسباب المحددة لوضع تلك الإضافات؛ • التأثير، إن وجد، للإضافات على إستنتاجات التدقيق.
٢	بعد تاريخ إكتمال الوثائق	لا ينبغي حذف أو إهمال الوثائق من ملف التدقيق إلا في حال إنتهت فترة الإحتفاظ بالملف في الشركة. وحيث كان من اللازم وضع إضافات (بما في ذلك إدخال تعديلات) في وثائق التدقيق بعد تاريخ إكتمال الوثائق، فينبغي الإجابة على الأسئلة الثلاثة الرئيسية بشأن التغييرات في أدلة التدقيق، المبينة في الفترة ١ أعلاه، دون النظر إلى طبيعة تلك الإضافات.

١٧. تكوين رأي حول البيانات المالية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
المتطلبات والإعتبارات ذات العلاقة:- • بتكوين رأي حول البيانات المالية؛ و • بإعداد تقرير مدقق تم صياغته بالشكل المناسب.	٧٠٠

التوضيح ١٧.٠-١



ملاحظات:-

١ الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

٢ تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٦	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً لى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و (ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضاً الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٧	لأهداف معايير التدقيق الولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) البيانات المالية ذات الهدف العام – هي البيانات المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذو هدف عام. (ب) إطار الهدف العام – إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين. وقد يكون ذلك الإطار إطار عرض عادل أو إطار إمتثال. يستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات ذلك الإطار و:- (١) يقرّ صراحة أو ضمناً بأنه قد يتعين على الإدارة، من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، توفير إفصاحات غير تلك الإفصاحات التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد؛ أو (٢) يقرّ صراحة بأنه قد يتعين على الإدارة الحياد عن متطلب وارد في الإطار يقتضي العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظرووف نادرة للغاية فقط ويستخدم مصطلح "إطار الإمتثال" للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارين الواردين في النقطتين (١) أو (٢) أعلاه. (ج) الرأي غير المعدّل – الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن البيانات المالية معدّة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٨	تعني الإشارة إلى "البيانات المالية" في هذا المعيار مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة. وتتألف الإيضاحات ذات العلاقة عموماً من ملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. وتحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق شكل ومحتوى البيانات المالية وماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٩	تعني الإشارة إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" في هذا المعيار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتعني الإشارة إلى "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " معايير المحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

١٧.١ لمحة عامة

تُعد الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق هي تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والنظر في أثر أية أخطاء محددة، وتكوين رأي التدقيق، ومن ثم إعداد تقرير تدقيق ذو صيغة مناسبة.

ويتناول هذا الفصل:-

- البيانات المالية المُعدة وفقاً لأحد نوعي إطار الهدف العام المصمم لتلبية إحتياجات المعلومات المالية العامة لنطاق واسع من المستخدمين، أو كلاهما؛
- تكوين رأي على مجموعة كاملة من البيانات المالية للهدف العام. ويرتكز هذا على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و
- إبداء ذلك الرأي بشكل واضح من خلال التقرير الخطي، والذي يصف أيضاً الأساس لذلك الرأي.

ويتطرق الفصلان ٢٣ و٢٤ من المجلد الثاني من هذا الدليل إلى حالات يطلب فيها رأي معدّل، أو إبراز لفقرة الموضوع، أو الفقرات الأخرى في تقرير المدقق.

وللتدقيقات التي أجريت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، تحتوي صيغة تقرير المدقق غير المعدّلة على العدد الأقل من العناصر. وتعتبر الصيغة معياراً بذاتها، إلا عندما يتم إضافة فقرات إضافية لإبراز مسألة أو مسائل الإبلاغ الأخرى.

ويساعد الإتساق في تقرير المدقق على:-

- تعزيز الموثوقية في السوق العالمية من خلال جعل تلك التدقيقات التي أُجريت وفقاً لمعايير معترف بها عالمياً تدقيقات يمكن التعرف عليها بسهولة؛ و
- تعزيز فهم المستخدم ومساعدته في تحديد الظروف غير العادية (مثل التعديلات في تقرير المدقق) حين تحدث.

وفي بعض الإختصاصات، قد تصف القوانين والأنظمة التي تحكم تدقيق البيانات المالية الصيغ المختلفة لرأي المدقق. ومع ذلك، تبقى مسؤوليات المدقق هي نفسها في تكوين الرأي. وإذا إختلفت صيغة الرأي بشكل كبير عن معيار الصيغة الدولية، يأخذ المدقق في الاعتبار مخاطرة أن يسيء المستخدمون التأكيد الذي تم الحصول عليه. وإذا وجدت مخاطرة ما، يمكن إضافة توضيح إضافي إلى تقرير المدقق.

١٧.٢ أطر إعداد التقارير المالية

يتم وضع تقرير المدقق حول البيانات المالية في سياق إطار "هدف عام" قابل للتطبيق. ويصمم إطار إعداد التقارير المالية لتلبية حاجات المعلومات المالية العامة لنطاق واسع من المستخدمين. وتتضمن الأطر المقبولة ما يلي:-

- معيار إعداد التقارير المالية الدولي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم؛
- معايير إعداد التقارير المالية الدولية؛ و
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

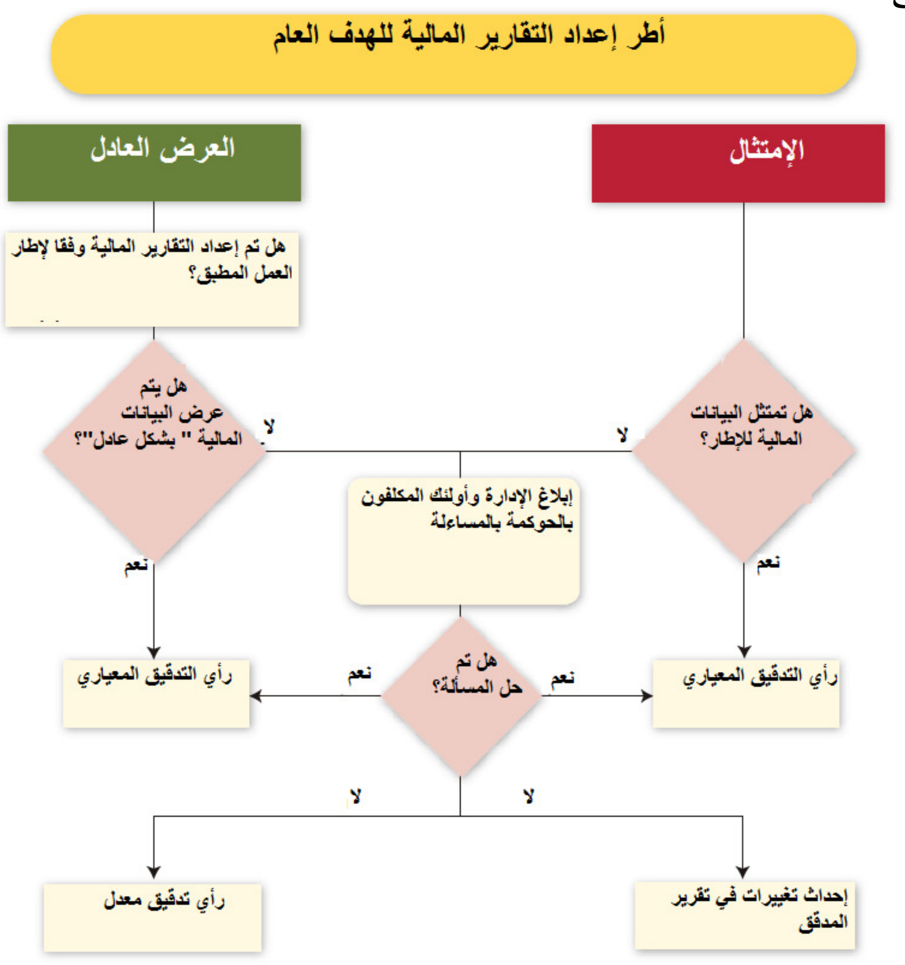
ويوجد نوعان من أطر الهدف العام: "إطار العرض العادل" و"إطار الامتثال". وتم وصف كلا الإطارين في التوضيح التالي.

التوضيح ١٧.٢-١

الأطر	الوصف
إطار العرض العادل	إطار إعداد التقارير المالية (مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) والذي يتطلب الامتثال إلى متطلبات الإطار، و:- ١) يقرّ صراحة أو ضمناً بأنه قد يتعين على الإدارة، من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، توفير إفصاحات غير تلك الإفصاحات التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد؛ أو ٢) يقرّ صراحة بأنه قد يتعين على الإدارة الحياد عن متطلب وارد في الإطار يقتضي العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظروف نادرة للغاية فقط. ويقوم المدقق بالإبلاغ عما إذا كانت البيانات المالية " تعرض بشكل عادل من كافة النواحي الهامة" أو "إعطاء رأي صحيح وعادل" للمعلومات التي من أجل تقديمها تم تصميم البيانات المالية.
إطار الإمتثال	إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الامتثال لمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارين الواردين في النقطتين (١) أو (٢) أعلاه للعرض "العادل". ولا يطلب من المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويعتبر المثال لذلك إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه من خلال قانون أو نظام بحيث تم تصميمه لتلبية حاجات المعلومات المالية لنطاق واسع من المستخدمين. ويقوم المدقق بالإبلاغ عما إذا تم إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً "للاختصاص س من قانون الشركات"، كمثال على ذلك.

ويبين التوضيح أدناه شجرة قرارات لتكوين رأي وفق إطاري الهدف العام أدناه.

التوضيح ١٧.٢-٢



وفي بعض المسائل، قد يُطلب من المدقق أن يُجري تدقيقاً وفق كلا الإطارين. وفي تلك الحالات، يشير رأي المدقق إلى كل من إطار العرض العادل ومتطلبات القانون أو النظام المطبق.

المعايير الوطنية

يُعتبر المرجع في تقرير المدقق لكل من المعايير الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الوطنية مناسباً حين لا يوجد تعارض بين متطلبات كلتا المجموعتين من المعايير. وإذا وُجد تعارض، يُشير تقرير المدقق فقط إلى معايير التدقيق (إما المعايير الدولية للتدقيق أو معايير التدقيق الوطنية) وفقاً لأي تقرير مدقق تم إعداده.

وعلى سبيل المثال، يطلب معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ من المدقق إضافة فقرة إبراز الموضوع لتسليط الضوء على مشكلة المنشأة المستمرة، بينما تمنع بعض معايير التدقيق الوطنية هذه الفقرة.

٣.١٧ تكوين الرأي

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٠	ينبغي أن يكون للمدقق رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية المُعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١١	في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار في ذلك الإستنتاج:- (أ) استنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، حول ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (ب) إستنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠، حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواءً كانت منفردة أم مجتمعة؛ و (ج) التقييمات التي تقتضيها الفقرات ١٢-١٥.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٢	ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية المُعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وينبغي أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة. (المرجع: الفقرات أ١-أ٣)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٣	ينبغي أن يقيم المدقق على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ما إذا:- (أ) كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛ (ب) كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومناسبة؛ (ج) كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛ (د) كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات علاقة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛ (ه) كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تُمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرة أ٤) (و) كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسبة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٤	عندما تُعد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم الذي تقتضي إجراءه الفقرتان ١٢-١٣ ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويتضمن تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل اعتبار الأمور التالية:- (أ) العرض والهيكل والمحتوى الكلي للبيانات المالية؛ و (ب) ما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث المعينة بطريقة تحقق العرض العادل لها.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق بشكل ملائم. (المرجع: الفقرات أ٥-أ١٠)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٦	ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٧	في حال:- (أ) إستنتج المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية؛ أو (ب) كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. فينبغي أن يُعدل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٨	في حال أن البيانات المالية المُعدة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، ينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق وكيفية حل المسألة فيما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرة أ١١)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٩	عندما تكون البيانات المالية المُعدة وفقاً لإطار إمتثال ما، لا يتعين على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل أم لا. ومع ذلك، في حال إستنتج المدقق في ظروف نادرة جداً أن تلك البيانات المالية مضللة، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على كيفية حلّها ما إذا سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وكيف سيقوم بذلك. (المرجع: الفقرة أ١٢)

عند تشكيل رأي ما، يحتاج المدقق ضمان أن تكون البيانات المالية أُعدت وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٧.٣-١

	الإعتبارات
تكوين رأي تدقيق	**الأهمية النسبية** إستنتج ما إذا:- • بقيت الأهمية النسبية مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. • كانت الأخطاء غير المصححة (بما في ذلك الأخطاء غير المصححة ذات العلاقة بالفترات السابقة)، إما منفردة أو مجتمعة، يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية.
	أدلة التدقيق • هل تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؟ • هل التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؟ • هل الإجراءات التحليلية المؤداة عند أو قرب نهاية التدقيق تعزز الاستنتاجات التي تم تشكيلها خلال التدقيق؟
	السياسات المحاسبية • هل البيانات المالية تفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؟ • هل تتوافق السياسات المحاسبية مع إطار إعداد التقارير المالية، وتكون مناسبة في ظل الظروف؟

إفصاحات البيانات المالية

- هل تشير البيانات المالية إلى أو تصف إطار إعداد التقارير المطبق؟
- هل تم وضع جميع إفصاحات البيانات المالية كما هو مطلوب من خلال إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟
- هل تم المنهج المستخدم في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسب؟
- هل توجد إفصاحات كافية تُمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؟
- هل المعلومات المقدمة ذات علاقة، وموثوقة، ومقارنة، ومفهومة، وكافية؟
- هل تزود البيانات المالية إفصاحات كافية تُمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؟

أطر العرض العادل

- هل العرض، والهيكل والمحتوى الكلي (بما في ذلك إفصاحات الإيضاح) تمثل بصدق المعاملات والأحداث السابقة وفقاً لأطار إعداد التقارير المالية المطبق؟ وإذا لم تكن كذلك، هل توجد حاجة لتقديم إفصاحات تتخطى تلك المطلوبة بشكل محدد من قبل الإطار حت تضمن العرض العادل؟
- هل تتوافق البيانات المالية، بعد أية تعديلات تمت من قبل الإدارة كنتيجة لعملية التدقيق، مع الفهم الذي تم الحصول عليه بشأن المنشأة وبيئتها؟

أطر الإمتثال

- هل تعتبر البيانات المالية مضللة؟ حيث تعدّ تلك مرجحة فقط في ظل ظروف نادرة إلى حد بعيد.

وبناءً على نتائج التقييمات الموضحة أعلاه، يحدد المدقق أي شكل تقرير تدقيق (غير معدّل أو معدّل) يعتبر مناسباً في ظل الظروف، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٧.٣-٢

نوع الرأي	إستنتاجات المدقق
رأي غير معدّل	تم إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية، ويعتبر الرأي غير المعدّل مناسباً لذلك.
رأي معدّل *(مؤهل، أو متحفظ، أو محجوب)*	• بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، لا تعتبر البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية؛ أو • لا يمكن الحصول على أدلة التدقيق المناسبة الكافية لإستنتاج أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. يتناول المجلد ٢، الفصل ٢٣ من هذا الدليل موضوع التعديلات على تقرير المدقق.

٤.١٧ شكل وصيغة تقرير المدقق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٠	يجب أن يكون تقرير المدقق على شكل نسخة خطية. (المرجع: الفقرتان أ١٣-أ١٤)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢١	ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٢	ينبغي أن يخاطب تقرير المدقق الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية. (المرجع: الفقرة أ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٣	ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق: (المرجع: الفقرات أ١٧-أ١٩) (أ) أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛ (ب) أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛ (ج) أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية؛ (د) أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛ و (ه) أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٤	يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة"، بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المطبق في المنطقة المعينة. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٥	ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "مسؤولية الإدارة [أو مصطلح آخر مناسب] المتعلقة بالبيانات المالية".
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٦	ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. (المرجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٣)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٧	عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد تلك البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٨	ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "مسؤولية المدقق".
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٩	ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ٢٤)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٠	ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي إمتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا. (المرجع: الفقرتان أ٢٥-أ٢٦)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣١	ينبغي أن يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يلي:- (أ) تنطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية؛ (ب) تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها؛ و (ج) تتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٢	عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٣	ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٤	ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان "الرأي".
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٥	عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية معدّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات التالية التي تعتبر مكافئة من حيث المعنى، ما لم يقتضي القانون أو النظام غير ذلك:- (أ) تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، ... وفقاً لــ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق]؛ أو (ب) تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول ... وفقاً لـــ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق]. (المرجع: الفقرات أ٢٧-أ٣٣)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٦	عند التعبير عن رأي غير معدل حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار إمتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لـــ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق]. (المرجع: الفقرة أ٢٧، والفقرات أ٢٩-أ٣٣)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٧	في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق في تقرير المدقق لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فينبغي أن يحدد رأي المدقق بلد المنشأ لذلك الإطار.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٨	في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً وفقاً لمحتوى القسم. (المرجع: الفقرتان أ٣٤-أ٣٥)

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٩	في حال أحتوى تقرير المدقق على قسم منفصل حول المسؤوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير، فينبغي وضع العناوين والبيانات والتوضيحات المشار إليها في الفقرات ٢٣-٣٧ تحت العنوان الفرعي "إعداد تقارير حول البيانات المالية". وينبغي أن يتبع القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول البيانات المالية". (المرجع: الفقرة أ٣٦)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٠	ينبغي التوقيع على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ٣٧)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤١	ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة على: (المرجع: الفقرات أ٣٨-أ٤١) (أ) إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة؛ و (ب) تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٢	ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على أسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٣	في حال تعيّن على المدقق بموجب قانون أو نظام معمول به في منطقة معينة استخدام نموذج أو صياغة محددة لتقرير المدقق، فينبغي أن يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق الدولية فقط في حال إحتوى تقرير المدقق، كحد أدنى، على كل من العناصر التالية: (المرجع: الفقرة أ٤٢) (أ) عنوان؛ (ب) مخاطَب، حسبما تقتضيه ظروف العملية؛ (ج) فقرة تمهيدية تحدد البيانات المالية المدققة؛ (د) وصف لمسؤولية الإدارة (أو مصطلح مناسب آخر، أنظر الفقرة ٢٤) المتعلقة بإعداد البيانات المالية؛ (ه) وصف لمسؤولية المدقق التي تتمثل في التعبير عن رأي حول البيانات المالية ونطاق عملية التدقيق حيث يشتمل على:- (١) إشارة إلى معايير التدقيق الدولية والقانون أو النظام؛ و (٢) وصف لعملية تدقيق مؤداة وفقاً لتلك المعايير؛ (و) فقرة تحتوي على تعبير عن رأي حول البيانات المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم في إعداد البيانات المالية (بما في ذلك تحديد بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أنظر الفقرة ٣٧)؛ (ز) توقيع المدقق؛ (ح) تاريخ تقرير المدقق؛ و (ط) عنوان المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٤	قد يتعين على المدقق إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير تدقيق مطبقة في منطقة معينة ("معايير التدقيق الوطنية")، ولكنه قد يمتثل بالإضافة إلى ذلك إلى معايير التدقيق الدولية لدى إجراء عملية التدقيق. وفي حال كان الأمر كذلك، قد يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق الدولية إلى جانب معايير التدقيق الوطنية، ولكن المدقق يستطيع القيام بذلك فقط في حال:- (المرجع: الفقرتان أ٤٣-أ٤٤) (أ) عدم وجود تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التدقيق الوطنية وتلك الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يقود المدقق إلى (١) تكوين رأي مختلف، أو (٢) عدم تضمين فقرة تأكيد على مسألة تقتضيها معايير التدقيق الدولية في ظروف معينة؛ (ب) إحتوى تقرير المدقق، كحد أدنى، على كل من العناصر الموضحة في الفقرة ٣٤ (أ)(١) عندما يستخدم المدقق النموذج أو الصياغة المحددين بموجب معايير التدقيق الوطنية. ويجب قراءة الإشارة إلى القانون أو النظام في الفقرة ٤٣ (هـ) كإشارة إلى معايير التدقيق الوطنية. وينبغي أن يحدد تقرير المدقق بناءً على ذلك معايير التدقيق الوطنية تلك.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٥	عندما يشير تقرير المدقق إلى كل من معايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، ينبغي أن يحدد بلد منشأ لمعايير التدقيق الوطنية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٦	في حال عرض معلومات ملحقة مع البيانات المالية لا يقتضي عرضها إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا تم التفريق بوضوح بين هذه المعلومات الملحقة والبيانات المالية المدققة. وفي حال عدم التمييز بينهما بوضوح، ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الملحقة غير المدققة. وفي حال رفضت الإدارة القيام بذلك، ينبغي أن يوضح المدقق في التقرير أن تلك المعلومات الملحقة غير مدققة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٧	ينبغي أن يشمل رأي المدقق المعلومات الملحقة التي لا يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية والتي تشكل مع ذلك جزءً لا يتجزأ من البيانات المالية بما أنه لا يمكن التفريق بينهما بوضوح نظراً لطبيعتها أو كيفية عرضها.

وينقل تقرير المدقق المعلومات التالية للقارئ:-

- مسؤوليات الإدارة؛
- مسؤوليات المدقق ووصفاً للتدقيق؛
- إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛
- إطار إعداد التقارير المالية المستخدمة؛ و
- رأي المدقق حول البيانات المالية.

ويتأثر شكل تقرير المدقق بإطار إعداد التقارير المالية المستخدم، وبأي متطلبات إضافية يتم طلبها من خلال القانون أو النظام، ومن أي معلومات تكميلية متضمنة. ويوضع لتقرير المدقق عنوان "تقرير المدقق المستقل"، كما يُطلب رؤوس أقلام لكل فقرة كما يلي:-

- الإبلاغ عن البيانات المالية؛
- مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية؛
- مسؤولية المدقق؛
- الرأي.

ومن رؤوس الأقلام الأخرى للفقرات التي قد تستخدم حيث يكون ذلك مطبقاً:-

- إبراز الموضوع؛
- الإبلاغ عن متطلبات القانون والنظام الأخرى.

ويبين التوضيح التالي المكونات الرئيسية لتقرير المدقق (والتي يحب أن تكون خطية).

التوضيح ١٧ .٤-١

المكون	الملاحظات
العنوان	**تقرير المدقق المستقل** يفرق إستخدام كلمة "مستقل" تقرير المدقق المستقل عن التقارير الأخرى الصادرة من أشخاص آخرين.
المخاطب	**أولئك الذين تم إعداد التقرير من أجلهم** (وعادةً المساهمين أو أولئك المكلفين بالحوكمة) وقد يخصص هذا أيضاً من خلال ظروف العملية أو الأنظمة المحلية.
الفقرة التمهيدية	• تحدد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية. • تبين البيانات المالية التي تم تدقيقها. • تحدد عنوان كل من البيانات المالية التي تتألف من مجموعة كاملة من البيانات المالية. • تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. • تحدد التاريخ أو الفترة التي تتم تغطيتها من خلال البيانات المالية. وحين يتم تقديم المعلومات التكميلية، قم بتوضيح ما إذا كانت مغطاة من قبل رأي المدقق أو أنه يتم تفريقها بشكل واضح على أنها غير مغطاة.
مسـؤولية الإدارة *(أو أي مصطلح مناسب آخر)* **المتعلقة بالبيانات المالية**	قم بتوضيح أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويبيّن التقرير أن الإدارة مسؤولة عن:- • الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ • اعتبار نظام الرقابة الداخلية كما حددته الإدارة بأنه ضروري للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية والناجمة إما بسبب الاحتيال أو الخطأ؛ وتتضمن مسؤولية الإدارة:- • قبول المسؤولية لنظام الرقابة الداخلية اللازم من أجل تمكين البيانات المالية من أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والناجمة عن الاحتيال أو الخطأ؛ • إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ • ضمان أن تكون المعلومات في البيانات المالية ذات علاقة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛ • تأكيد أن يضمن الإفصاح المناسب أن تكون المعاملات الهامة مفهومة من قبل مستخدمي البيانات المالية؛ • عمل تقديرات محاسبية تكون معقولة في ظل الظروف.

المكون	الملاحظات
مسؤولية المدقق	قم ببيان أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً على التدقيق. ويتضمن هذا:- • بيان أن التدقيق أُجري وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وينبغي أن يوضح تقرير المدقق أيضاً بأن تلك المعايير تتطلب من المدقق الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، وأن يقوم المدقق بتخطيط وأداء التدقيق من أجل الحصول على التوكيد المطلوب حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
مسؤولية المدقق (تتمة)	• وصف التدقيق من خلال بيان:- – أن التدقيق يتضمن أداء الإجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، – أن الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية والناجمة عن احتيال أو خطأ. وفي أثناء إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية ذو العلاقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، وليس من أجل التعبير عن رأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، و – أن التدقيق يتضمن أيضاً تقدير ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية الموضوعة من قبل الإدارة، بالإضافة إلى العرض الكلي للبيانات المالية. • بيان أن المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لتقديم البنية الأساسية لرأي المدقق. • حيث يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، يشير وصف التدقيق إلى "الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية في المنشأة" أو "إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، يعتبر مناسباً في ظل الظروف.
رأي المدقق	**أطر العرض العادل** وتبين ما إذا كانت البيانات المالية تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، (أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو تلك الصيغة المشابهة المطلوبة من قبل القانون أو النظام. **أطر الإمتثال** وتبين ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
رأي المدقق (تتمة)	وحين لا تستخدم معايير إعداد التقارير المالية الدولية كما في إطار إعداد التقارير المالية، ينبغي أن تحدد صيغة الرأي الاختصاص أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، ... وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عامة في دولة س ...).
مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى	قد تتطلب أو تسمح معايير، أو قوانين معينة، أو الممارسات المقبولة عامة في الإختصاص الإبلاغ عن مسؤوليات أخرى. ويتم تناول هذه المسائل في فقرات منفصلة متتبعة رأي المدقق.
توقيع المدقق	يعتمد توقيع المدقق على ما هو مناسب للاختصاص المعين. فيمكن أن يكون أسم الشركة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كلاهما. وقد يتطلب أيضاً تعيين أو الإشارة المحاسبية المهنية للمدقق إلى حقيقة أن المدقق/الشركة تم الاعتراف بها من خلال سلطة ترخيص مناسبة.

المكون	الملاحظات
تاريخ التقرير	ولا يسبق ذلك تاريخ حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة كافية والتي يستند الرأي عليها. وتتضمن الأدلة:- • إعداد مجموعة مكتملة من البيانات المالية؛ • مراعاة تأثير الأحداث والمعاملات (والتي يصبح المدقق على دراية بها) التي حدثت لغاية ذلك التاريخ (إرجع إلى معيار التدقيق الدولي ٦٥٠)؛ و • التوكيدات من قبل أصحاب السلطة المعترف بها والذين يقع على عاتقهم مسؤولية البيانات المالية.
عنوان المدقق	الإشارة إلى أسم موقع المدقق في الاختصاص حيث يمارس المدقق عمله.

رأي المدقق غير المعدل – إطار العرض العادل

يتم توضيح الصيغة المعيارية لتقرير المدقق (من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠) في البيانات المالية ذات الهدف العام، التي تم إعدادها وفقاً لإطار العرض العادل والتي تعبر عن رأي غير معدل، أدناه.

التوضيح ١٧ .٤-٣

تقرير المدقق المستقل

[المخاطب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC، والتي تتألف من كشف رصيد لغاية ٣١ من شهر ديسمبر للعام 20X1، وبيان الدخل، وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من معلومات توضيحية.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية تلك وعرضها العادل وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، ونظام الرقابة الداخلية الذي تحدده الإدارة باعتباره ضرورياً للتمكن من إعداد التقارير المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء رأي بشأن البيانات المالية تلك إستناداً إلى التدقيق الخاص بنا. لقد قمنا بإجراء التدقيق الخاص بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتتطلب تلك المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء التدقيق للحصول على التوكيد المعقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ويتضمن التدقيق أداء الإجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ. وفي أثناء إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية ذو العلاقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، وليس من أجل التعبير عن رأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، ويتضمن التدقيق أيضاً تقدير ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات

المحاسبية الموضوعة من قبل الإدارة، بالإضافة إلى العرض الكلي للبيانات المالية.

ونعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتقديم البنية الأساسية لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

في رأينا، تظهر البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة (أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة) للوضع المالي في شركة ABC لغاية ٣١ من ديسمبر للعام 20X1، ومن أدائها المالي والتدفق النقدي الخاص بها للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

رأي التدقيق غير المعدل – إطار الإمتثال

يتم توضيح الصيغة المعيارية لتقرير المدقق في البيانات المالية ذات الهدف العام، التي تم إعدادها وفقاً لإطار الإمتثال والتي تعبر عن رأي غير معدل، أدناه.

التوضيح ١٧ .٤-٣

تقرير المدقق المستقل

[المخاطب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة CDE، والتي تتألف من كشف رصيد لغاية ٣١ من شهر ديسمبر للعام 20X1، وبيان الدخل، وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من معلومات توضيحية.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية تلك وفقاً لـــ س ص ع من قانون الإختصاص س، ونظام الرقابة الداخلية الذي تحدده الإدارة باعتباره ضرورياً للتمكن من إعداد التقارير المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء رأي بشأن البيانات المالية تلك إستناداً إلى التدقيق الخاص بنا. لقد قمنا بإجراء التدقيق الخاص بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتتطلب تلك المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء التدقيق للحصول على التوكيد المعقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ويتضمن التدقيق أداء الإجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات

المالية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ. وفي أثناء إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية ذو العلاقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، وليس من أجل التعبير عن رأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، ويتضمن التدقيق أيضاً تقدير ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية الموضوعة من قبل الإدارة، بالإضافة إلى العرض الكلي للبيانات المالية.

ونعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتقديم البنية الأساسية لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

في رأينا، تم إعداد البيانات المالية لشركة CDE للفترة المنتهية في تاريخ ٣١ من شهر ديسمبر للعام 20X1، من كافة النواحي الهامة، وفقاً للقانون س ص ع من الإختصاص س.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

٥.١٧ متطلبات الإبلاغ الأخرى

في بعض الإختصاصات، قد يُطلب من المدقق الإبلاغ عن مسائل بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير التدقيق الدولية، كما تم مناقشتها في التوضيح التالي.

التوضيح ٥.١٧-١

	النقاش
متطلبات الإبلاغ الأخرى	قد يطلب من المدقق التعليق على مسائل مثل:- • كفاية السجلات المحاسبية في المنشأة؛ • المسائل المحددة إذا جاءت في ذهن المدقق أثناء ممارسة التدقيق؛ و • نتائج أداء الإجراءات الإضافية المحددة.
الإبلاغ تحت ملخص عنوان منفصل	لضمان فهم المستخدمين لهذه المسؤوليات الإضافية، يقوم المدقق بالإبلاغ عنهم ضمن فقرة منفصلة في تقرير المدقق (على سبيل المثال تحت ملخص عنوان فرعي مثل "الإبلاغ عن المتطلبات الأخرى للقانون والنظام").

٦.١٧ المعلومات التكميلية المقدمة مع البيانات المالية

تعتبر المعلومات التكميلية هي معلومات مقدمة مع البيانات المالية المدققة، مع أنها غير مطلوبة من قبل إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وقد يتم طلب المعلومات التكميلية من خلال قانون أو نظام أو معايير أو قد يتم تقديمها طواعية.

وتحتاج المعلومات التكميلية (غير المطلوبة من قبل إطار إعداد التقارير المالية المطبق) لأن يتم تفريقها بوضوح عن البيانات المالية المدققة ما لم تكن جزءً متكاملاً من البيانات المالية المدققة. وإذا لم يتم تفريق المعلومات التكميلية بوضوح، يطلب المدقق من الإدارة تغيير الكيفية التي تُقدم من خلالها المعلومات التكميلية غير المدققة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يوضح المدقق في تقريره بأن المعلومات التكميلية تلك لم يتم تدقيقها.

التوضيح ١٧.٦-١

	تقديم المعلومات التكميلية مع البيانات المالية
تفريق المعلومات التكميلية بوضوح	• قم بعنونة المعلومات بشكل واضح بعبارة "غير مدققة." • حذف أية إحالات مرجعية من البيانات المالية إلى المعلومات التكميلية غير المدققة. • وضع معلومات تكميلية غير مدققة خارج البيانات المالية. • تحديد أرقام الصفحات التي وردت فيها البيانات المالية المدققة في تقرير المدقق.

إن حقيقة أن المعلومات التكميلية ليست مدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية ضمان أن المعلومات غير مضللة أو غير متسقة مع المعلومات الأخرى المحتواة في البيانات المالية المدققة. (إرجع إلى المجلد ١، الفصل ٩.١٥ والذي يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ – مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.)

٧.١٧ التدقيقات التي تم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية

عندما يُطلب من المدقق الإبلاغ عن إمتثال إلى معايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تتم الإشارة إلى كل من مجموعتي المعايير في تقرير المدقق.

وتكون الإشارة إلى كل من مجموعة معايير التدقيق الدولية ومجموعة معايير التدقيق الوطنية مناسبة عند الوفاء بالشروط التالية.

التوضيح ١٧.٧-١

	الشروط
الإشارة إلى الإمتثال لكل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية	• يمتثل تقرير المدقق لكل من معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق. • تم أداء جميع إجراءات التدقيق الإضافية، اللازمة من أجل الإمتثال إلى المعايير الوطنية. • يتم تحديد إختصاص أو بلد المنشأ لمعايير التدقيق في تقرير المدقق. • تم إدراج جميع عناصر (أنظر *التوضيح ١٧.٤-١*) تقرير المدقق المعياري (وحتى بإستخدام نموذج وصيغة محددة من خلال القوانين والأنظمة الوطنية)

ولا تعتبر الإشارة إلى كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية مناسبة حين يوجد تعارض بين المتطلبات في معايير التدقيق الدولية ومثلها في معايير التدقيق الوطنية، والتي تؤدي إلى:-

- أن يكوّن المدقق رأياً مختلفاً حسب المعايير الوطنية عن ما يناسبه لمعايير التدقيق الدولية؛ و
- حذف المعلومات الإضافية، مثل إبراز فقرة موضوع، مطلوبة من قبل معايير التدقيق الدولية إلا أنها محظورة بموجب المعايير الوطنية.

٨.١٧ تقارير المدقق المعدّلة

يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ٢٣ من هذا الدليل، والذي يتناول التعديلات في تقرير المدقق.